

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Specifika zakázkové výroby
Specifics of Custom Manufacturing

Student:	Bc. Radek Chmela
Vedoucí diplomové práce:	Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2017

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Radek Chmela**

Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**

Studijní obor: **6202T049 Účetnictví a daně**

Téma: **Specifika zakázkové výroby
Specifics of Custom Manufacturing**

Jazyk vypracování: **čeština**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Teoretické vymezení vnitropodnikového účetnictví
 3. Teorie nákladů a kalkulací
 4. Zakázková výroba v praxi
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2012. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- MRUZKOVÁ, Jarmila a Karolina LISZTWANOVÁ. *Teorie nákladů, kalkulace a ceny*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 327 s. ISBN 978-80-248-3164-0.
- POPESKO, Boris a Šárka FIALOVÁ. *Moderní metody řízení nákladů*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2016. 263 s. ISBN 978-80-247-5773-5.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 18.11.2016

Datum odevzdání: 21.04.2017



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci vypracoval samostatně, přílohu č. 1, 3 a 10 jsem samostatně upravil a vložil, přílohu č. 2, 4, 5, 6, 7, 8, 10, 11, 12, 13 a 14 jsem vložil.“

V Ostravě dne 21.4.2017


.....

Bc. Radek Chmela

Obsah

1	Úvod	6
2	Teoretické vymezení vnitropodnikového účetnictví	8
2.1	Charakteristika finančního účetnictví	9
2.2	Charakteristika manažerského účetnictví	11
2.3	Charakteristika vnitropodnikového účetnictví	12
2.3.1	Obsah vnitropodnikového účetnictví	13
2.3.2	Vztah finančního a vnitropodnikového účetnictví	15
2.3.3	Vztah vnitropodnikového a manažerského účetnictví	17
2.3.4	Formy vnitropodnikového účetnictví	19
2.3.5	Orientace vnitropodnikového účetnictví	20
2.4	Charakteristika rozpočetnictví	21
2.4.1	Úkoly rozpočetnictví	21
2.4.2	Obsah rozpočetnictví	22
2.4.3	Forma rozpočtů	24
3	Teorie nákladů a kalkulací	26
3.1	Členění nákladů	27
3.1.1	Druhové členění nákladů	27
3.1.2	Účelové členění nákladů	30
3.1.3	Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik	32
3.1.4	Kalkulační členění nákladů	35
3.1.5	Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování	37
3.2	Kalkulace a základní pojmy používané v teorii kalkulací	42
3.3	Struktura kalkulací a kalkulačních vzorců	44
3.3.1	Typový kalkulační vzorec	45
3.3.2	Retrográdní kalkulační vzorec	47
3.3.3	Kalkulační vzorce oddělující fixní a variabilní náklady	48

3.3.4	Dynamická kalkulace	48
3.3.5	Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů	49
3.3.6	Kalkulace relevantních nákladů	50
3.4	Členění kalkulací dle času sestavení a funkce při řízení	50
3.4.1	Předběžná kalkulace	51
3.4.2	Výsledná kalkulace	52
3.5	Členění kalkulací pro potřeby hodnocení hospodárnosti	53
3.6	Členění kalkulací dle úplnosti nákladových položek dovedených na kalkulační jednici	55
3.7	Členění kalkulací podle použité kalkulační techniky	56
3.7.1	Pro jeden druh výkonů – kalkulace dělením prostá	57
3.7.2	Pro více druhů výkonů	57
3.8	Členění kalkulací dle charakteru výrobního procesu	63
3.8.1	Zakázková kalkulace	63
3.8.2	Kalkulace sdružených výkonů	64
4	Zakázková výroba v praxi	66
4.1	Charakteristika společnosti	66
4.1.1	Způsob zpracování zakázek	71
4.2	Zakázka č. 16006/16 a č. 16039/16	72
4.2.1	Vyhodnocení zakázky č. 16006/16	75
4.2.2	Vyhodnocení zakázky č. 16039/16	78
4.3	Zakázka č. 16040/16	80
4.3.1	Vyhodnocení zakázky č. 16040/16	85
5	Závěr	89
	Seznam použité literatury	91
	Seznam zkratk	92
	Seznam tabulek, schémat a vzorců	

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

1 Úvod

Zakázková výroba je jedním ze specifických druhů výroby. Vyznačuje se produkcí menšího množství druhů výrobků, na druhou stranu však v různorodém provedení. Výrobky v tomto typu výroby jsou vyráběny na základě požadavků a představ zadavatele zakázky. Zakázková výroba je typická pro stavebnictví, výrobu nábytku, nebo například zámečnictví a nástrojářství.

Tématem této diplomové práce jsou specifika zakázkové výroby. Úspěch společnosti v zakázkové výrobě je z velké části založen na komunikaci mezi zadavatelem zakázky a společností. Obě strany se snaží dohodnout na optimálním řešení, které vyhovuje oběma. Výsledkem je spokojenost jak společnosti, tak i zákazníka.

Diplomová práce je zaměřena jednak na teoretické vymezení dané problematiky, ale také na praktickou aplikaci. Teoretické části vychází z poznatků získaných z odborných publikací, které jsou uvedeny v seznamu použité literatury na konci práce. Praktická část vychází z podkladů, které byly poskytnuté vybranou společností.

Vymezení vnitropodnikového účetnictví je cílem první teoretické části diplomové práce. Aby bylo tohoto cíle dosaženo, je využívána metodapostupu, která vychází od jednoduchých kategorií k složitějšímu určení a k jejich vzájemným vztahům. Vnitropodnikové účetnictví je složitý systém, je proto nutné definovat všechny jeho složky. Pro porovnání vzájemných vztahů mezi jednotlivými systémy účetnictví je využívána metoda komparace.

Druhá teoretická část diplomové práce definuje náklady a kalkulace. Cílem je zachytit a vysvětlit pojmy týkající se jak problematiky nákladů, tak i kalkulací. Sledování nákladů a sestavování kalkulací je součástí manažerského účetnictví a je důležité pro správné rozhodování a řízení podnikatelského procesu.

Praktická část práce je zaměřena na ukázkou fungování zakázkové výroby v praxi ve vybrané společnosti na základě poskytnutých informací a materiálů. Je zde využito metody praktické aplikace. Vybraná společnost si v rámci ochrany údajů nepřála být jmenována, proto je v této diplomové práci označována názvem HYDRAULIKA, s.r.o. Záměrem praktické části je nabyté teoretické poznatky aplikovat na konkrétních zakázkách vybrané společnosti, pochopit způsob sestavení

kalkulací, analyzovat předběžné kalkulace, porovnat je se skutečnými náklady a doporučit možná zlepšení. Získané poznatky jsou shrnuty pomocí metody syntézy a vědeckého vysvětlení.

Mimo jiné jsou v diplomové práci dále použity metody deskripce, komparace a analýzy dat.

Vlastní názory, doporučení, zhodnocení a dílčí závěry jsou v diplomové práci psány kurzívou.

2 Teoretické vymezení vnitropodnikového účetnictví

Jednou ze základních myšlenek, jež ovlivňují vývoj účetnictví v dnešní době, je skutečnost, že způsob vyobrazení podnikatelského procesu je potřeba rozlišovat podle toho, kdo účetní informace užívá a jaké rozhodovací úlohy řeší. Postupně tak dochází k tomu, že výrazným znakem účetnictví vyspělejších tržních ekonomik se stává obsahové oddělení:

- Účetních informací finančního účetnictví, jehož cílem je vyobrazení podnikatelského procesu především z hlediska vyjádření informačních potřeb tzv. externím uživatelům. Externími uživateli mohou být budoucí a současní vlastníci, úvěrové instituce a jiní obdobní věřitelé, obchodní partneři, zaměstnanci a jejich zástupci v podobě např. odborů, burzy a ostatní účastníci finančního a kapitálového trhu a další. Externí uživatelé stojí mimo hodnocený subjekt, jsou ale s jeho vývojem spjati nejen budoucím prospěchem, jež odvozují pomocí analýzy výnosnosti kapitálu, ale také i budoucími riziky, která se snaží odhadnout především z analýzy faktorů, které ovlivňují schopnost podniku hradit své závazky;
- Účetních informací tzv. daňového účetnictví, jehož cílem je vyobrazení stejného procesu s ohledem především na správné vyjádření základu daně z příjmů a ostatních daňových pohledávek a závazků podniku;
- Účetních informací, jež jsou využívány především pracovníky na různých stupních podnikového vedení pro řízení podnikatelských procesů. [4]

Na rozdíl od finančního a daňového účetnictví, kde uživatelé kladou důraz na jednotný výklad a srovnatelnost předkládaných informací, což vede ke sjednocení používaných pojmů, účetní informace, které jsou určeny manažerům, jsou charakteristické tím, že jejich obsah není upravován mimopodnikovou regulací. Tato skutečnost se projevuje tím, že účetní subsystém není jednotně vymezen, co se týče cíle, obsahu a struktury, a dokonce se pro něj nepoužívá ve světě ani jednotný pojem. [4]

2.1 Charakteristika finančního účetnictví

Finanční účetnictví je možné chápat jako uspořádaný systém informací, jež zobrazuje podnikatelský proces, který probíhá v rámci účetního období, kterým je kalendářní či hospodářský rok (12 po sobě jdoucích měsíců). Finanční účetnictví sleduje stav a pohyb majetku a závazků, stav a změny vlastního kapitálu, náklady a výnosy a celkový výsledek hospodaření. Je zaměřeno na podnik jako celek. Základní předpoklad finančního účetnictví je podání poctivého a věrného obrazu o hospodaření účetní jednotky.

Výstupy finančního účetnictví představují základní účetní výkazy, tak jak je stanovuje zákon č. 563/1991 sb., o účetnictví, v platném znění (dále jen zákon o účetnictví). Těmi jsou rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, přehled o peněžních tocích (cash-flow) a přehled o změnách vlastního kapitálu. Mikro a malé účetní jednotky nemají povinnost sestavovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.[3, 7, 12]

Rozvaha

Podstatou bilance (rozvahy) je podávat souhrnný přehled o stavu majetku, a to jak z pohledu jeho složení, tak i z pohledu zdrojů jeho krytí k rozvahovému dni. Formát rozvahy je konstruován tak, aby:

- znázornil funkční skladbu majetku, což vyžaduje rozlišit dlouhodobá aktiva od oběžného majetku,
- umožnil učinit si názor na dlouhodobou finanční stabilitu podniku,
- podal informace o vlastním kapitálu.

Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty, dále jen VZZ, rozvádí jednu z nejdůležitějších položek vlastního kapitálu vykázaného v rozvaze, a to výsledek hospodaření běžného účetního období. Z toho vyplývá, že je ovlivňován změnami rozvahových položek, které jsou zároveň nákladem či výnosem. Cílem výkazu zisku a ztráty je podat informaci o výkonnosti podniku měřené na bázi výnosů a nákladů. Informuje o finanční výkonnosti podniku, podává tedy informace o tom, jaká je schopnost podniku zhodnotit spotřebované zdroje v daném období, schopnost vytvářet vlastní činnosti zisk a možnost jeho potenciálního rozvoje. [3, 7]

Příloha

Příloha k účetní závěrce je součástí účetní závěrky podnikatelů. Obsahuje důležité informace, které umožňují blíže poznat obsah položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty, jež jsou významné pro posouzení majetkové, finanční a důchodové situace podniku. Zákon o účetnictví vymezuje obsah přílohy k účetní závěrce ve smyslu doplňujících informací uváděných v rozvaze a výkazu zisku a ztráty.

Účetní jednotky musí při vedení účetnictví a sestavování účetních výkazů dodržovat určitá pravidla – zákonné normy, které garantují uživatelům informací finančního účetnictví jejich dobrou vypovídací schopnost a jejich srovnatelnost ve struktuře a obsahu. Finanční účetnictví je vhodný zdroj informací jak pro vlastníky podniku, tak i pro potenciální zájemce o kapitálový vstup do podniku. K dalším významným uživatelům informací, které finanční účetnictví poskytuje, se pak řadí všichni věřitelé a celá řada dalších subjektů z okolí podniku, jako jsou dodavatelé, státní orgány, veřejnost a další. [1, 3]

Změny od roku 2016

Od roku 2016 je nutné rozlišovat kategorie účetních jednotek. Ty se nyní dělí dle § 1b zákona o účetnictví na mikro účetní jednotka, malá účetní jednotka, střední účetní jednotka a velká účetní jednotka viz tabulka 2.1. Každá účetní jednotka je povinná sledovat, do které kategorie spadá. Podle velikosti účetní jednotky se odvíjí celá řada povinností, především obsah účetní závěrky, výroční zprávy, povinnosti zveřejnění, ověření účetní závěrky auditorem, podávání zprávy o platbách vládám a další. Začlenění účetní jednotky je závislé na dosažení či překročení alespoň dvou ze tří stanovených kritérií, kterými jsou hodnota aktiv, čistý obrát a průměrný počet zaměstnanců, k rozvahovému dni. [12]

Tabulka 2.1–Kategorie účetních jednotek

Kritérium				
Kategorie ÚJ	K RD	Aktiva celkem (Kč)	Čistý obrát v (Kč)	Průměrný počet zaměstnanců v průběhu úč. obd.
Mikro	Nepřekračuje alespoň 2 kritéria	9 000 000	18 000 000	10
Malá	Nepřekračuje alespoň 2 kritéria	100 000 000	200 000 000	50
Střední	Nepřekračuje alespoň 2 kritéria	500 000 000	1 000 000 000	250
Velká	Překračuje alespoň 2 kritéria	500 000 000	1 000 000 000	250

Zdroj: [12] – vlastní zpracování

2.2 Charakteristika manažerského účetnictví

Interní uživatelé informací v podniku, vlastníci, manažeři potřebují informace, které poskytuje finanční účetnictví v daleko podrobnější struktuře než externí uživatelé. Interní uživatelé kladou větší důraz na obsah a rozsah účetních informací. Zejména pro potřeby řízení podniku a pro řešení nejrůznějších rozhodovacích procesů, kdy potřebují tyto informace v různých časových periodách. Interní uživatelé proto potřebují rozdílné nebo rozšiřující informace než ty, které poskytuje finanční účetnictví externím uživatelům. Pro potřeby řízení a rozhodování v podniku využívají interní uživatelé informace manažerského účetnictví. [3, 5]

Manažerské účetnictví je možné považovat za systém, jež zobrazuje informace o podnikatelské činnosti uvnitř podniku. Jeho úkolem je zjistit, evidovat a analyzovat informace o podnikatelské činnosti pomocí sestav, výkazů a zpráv pro řídicí pracovníky především na podporu jejich rozhodování a řízení. Řídící pracovníci jsou pak na základě informací, které manažerské účetnictví poskytuje, schopni vypracovat návrhy, doporučení a opatření, jež povedou ke zlepšení celkové činnosti podniku. Nejdůležitějším úkolem je tedy hospodárným způsobem plně, kontinuálně a systematicky evidovat náklady, které spadají do zúčtovacího období. Ty jsou přiřazovány výkonům daného období a vzájemně porovnávány tak, aby bylo tímto způsobem možné vypočítat provozní výsledek hospodaření. Manažerské účetnictví pak plní ještě další důležité funkce, jako je funkce informační, zjišťovací, normovaná, kontrolní a analytická. [3, 5]

Manažerské účetnictví zaměřuje svou pozornost na jednotlivé části podniku, ne na podnik jako celek. Pracuje jak s informacemi hodnotově vyjádřenými v jednotkách měny, tak i s informacemi verbálními. Informace, které manažerské účetnictví poskytuje, se nevyužívají pouze pro potřeby řízení stávajících procesů uvnitř podniku, ale jsou využívány také pro rozhodování o budoucích cílech podniku.[3]

Zdrojem informací pro manažerské účetnictví jsou v různých oblastech podniku. Těmito oblastmi jsou:

- finanční účetnictví,
- vnitropodnikové účetnictví,
- kalkulační systém,
- rozpočetnictví,

- statistika.

Manažerské účetnictví na rozdíl od účetnictví finančního se nemusí řídit žádnou legislativou, v podniku dokonce nemusí být vůbec vedeno. Jestliže si jej podniky zavedou a pak jej také využívají, představuje pro ně jednu z velkých konkurenčních výhod. V tabulce 2.2 je uvedeno srovnání finančního a manažerského účetnictví. [3]

Tabulka 2.2–Porovnání manažerského a finančního účetnictví

	Manažerské účetnictví	Finanční účetnictví
Předmět	informace pro ekonomické řízení podniku, informace pro rozhodování	stav a pohyb: majetku, závazků, nákladů, výnosů, výsledek hospodaření
Okruh uživatelů	interní uživatelé	externí uživatelé
Míra regulace	neregulováno	regulováno právní legislativou
Měrné jednotky	hodnotové (Kč), naturální (kg, ksapod.) verbální	hodnotové (Kč)
Periodicita vykazování	různé časové intervaly	pravidelně (ročně)
Spolehlivost a utajení	spolehlivé informace, informace nedostupné veřejnosti	spolehlivé informace, veřejně dostupné informace

Zdroj: [3] – vlastní zpracování

2.3 Charakteristikavnitropodnikového účetnictví

Při svém vzniku mělo vnitropodnikové neboli nákladové účetnictví za úkol poskytovat informace o skutečných jednicových, později pak úplných nákladech výkonů a mělo tak umožnit kalkulaci prodejní ceny. Následný rozvoj průmyslu, jeho organizace a metody řízení způsobily, že vnitropodnikové účetnictví zahrnuje do svých metod také další nástroje řízení a bylo mu tak umožněno vstřebání plánovaných parametrů. V důsledku tohoto přešlo vnitropodnikové účetnictví od pouhého zjišťování skutečných nákladů k souměření skutečně vynaložených nákladů výkonů a středisek s jejich kalkulovanými náklady, k výpočtu z toho vyplývajících odchylek a k jejich následné analýze. Ustálení a fungování kalkulačního systému a rozpočetnictví společně s účetnictvím vnitropodnikovým vytvořilo účinný nástroj řízení, označovaný zastřešujícím pojmem manažerské účetnictví, který je zdrojem

kvalitních a požadovaných informací, jež jsou potřebné pro rozhodování managementu. [1]

2.3.1 Obsah vnitropodnikového účetnictví

Obsahem vnitropodnikového účetnictví je informační podchycení procesů, které se v obchodních závodech odehrávají při přeměně vstupních ekonomických zdrojů na výsledky činnosti závodu. Vnitropodnikové účetnictví se přitom řídí stejnými metodickými prvky, kterými se řídí také dříve vzniklá část účetnictví podniku – finanční účetnictví. [1]

Charakteristika metodických prvků:

- a) účetnictví zachycuje veškeré hospodářské operace pomocí dokladů, ve kterých jsou zachyceny vstupní údaje pro transformaci informací během procesu účetního zpracování údajů,
- b) účetnictví vyjadřuje rozmanitý obsah informací v jediném, hodnotovém měřítku,
- c) účetnictví využívá zásady bilancování jako vyjádření věcně nutné rovnováhy mezi zdroji a prostředky závodu jako předpokladu pro racionální průběh vykonávané činnosti závodu,
- d) účetnictví zachycuje veškeré hospodářské operace podvojným způsobem,
- e) účetnictví uplatňuje účty jako určitý prostředek pro členění hospodářských prostředků a jejich zdrojů, a dále soustavu účtů pro informační modelové vyjádření skutečných procesů, které souvisí s procesem hospodářské činnosti závodu,
- f) účetnictví využívá speciálních kontrolních prvků, které mají za úkol zjistit shodu naturální a hodnotové stránky výrobního procesu, takovým to kontrolním prvkem může být např. inventura. [1]

Prvky a), b), d) a f) platí i pro nákladové účetnictví beze zbytku. Prvek c) si vnitropodnikové účetnictví upravilo na souměření skutečných a rozpočtovaných nákladů. Prvek e) si vnitropodnikové účetnictví upravilo tak, že účty slouží pro členění nákladů a výnosů podle výkonů a odpovědnostních útvarů a dále také podle potřeb kalkulace a řízení nákladů. Vnitropodnikové účetnictví zahrnuje řadu dílčích činností, jež je potřeba metodicky řídit. Další metodické prvky, které jsou specifické právě pro vnitropodnikové účetnictví, lze definovat na základě analýzy těchto činností.

Aby vnitropodnikové účetnictví mohlo dosáhnout svých cílů, mezi kterými dominuje jako základní cíl zjištění skutečných nákladů na výrobu výkonů, musí se řídit těmito postupovými kroky:

- a) Stanovení, na jak velký objem podnikových výkonů se budou skutečné náklady zachycovat a zjišťovat. Stanovení počtu a rozsahu provozně-procesních účtů. Ve své podstatě jde o stanovení předmětu vnitropodnikového účetnictví;
- b) Zaúčtování nákladu na výrobu podnikových výkonů na stranu MD příslušných provozně-procesních účtů vnitropodnikového účetnictví podle výkonů a odpovědnostních středisek;
- c) Hotové výrobky podniku se předávají na sklad hotových výrobků, odváděcí doklady představují vstupní údaj pro zaúčtování na straně D provozně-procesních účtů výkonů a středisek;
- d) Při vzniku nedokončené výroby se stav nedokončené produkce vykazuje jako rozdíl mezi náklady zúčtovanými na straně MD provozně-procesního účtu výkonů a nákladů zaúčtovanými na jeho stranu D. Ke konci účetního období musí být zjištěn a vykázán konečný zůstatek nedokončené produkce;
- e) Zjištění skutečných nákladů na předmět vnitropodnikového účetnictví, tj. na podnikový výkon zachycený na provozně-procesním účtu vnitropodnikového účetnictví. Jedná se o korekci ocenění dohotovených výkonů, korekce se provádí na základě sloučení rozdílů zjištěného zpravidla na straně MD provozně-procesního účtu výroby, s náklady na dohotovený výkon zúčtovanými na straně D tohoto účtu. [1]

Činnosti vnitropodnikového účetnictví včetně příslušných vstupních údajů jsou pro přehlednost uvedeny také v následující tabulce 2.3.

Tabulka 2.3– Činnosti v nákladovém účetnictví

Vstupní informace	Činnosti ve vnitropodnikovém účetnictví	Výstupní informace
Měsíční plány zadávané produkce Měsíční plány odváděné produkce Základní data výrobních nařízení	Stanovení předmětu nákladového účetnictví	Předmět nákladového účetnictví podle provozně-procesních účtů
Počáteční zůstatek nákladů na nedokončenou produkci Nárůst nákladů na výrobu za období Vnitropodnikové ceny vnitropodnikových výkonů Přirážky výrobní režie Přirážky správní režie Sazby ostatních jednicových nákladů	Zúčtování na straně MD provozně-procesních účtů nákladového účetnictví	Celkové náklady na výrobu za období Přehled odchylek od norem
Vnitropodnikové ceny výkonů	Zúčtování na straně D provozně-procesních účtů nákladového účetnictví	Přehled dohotovené produkce ve vnitropodnikových cenách
Celkové náklady na výrobu za období Přehled dohotovené produkce	Stanovení konečného zůstatku nedokončené produkce	Náklady na nedokončenou produkci Přehled účtů výkonů bez pohybu
Vnitropodnikové ceny výkonů Přehled odchylek od norem	Zjištění skutečných nákladů na předmět nákladového účetnictví	Skutečné náklady na předmět nákladového účetnictví

Zdroj: [1] – vlastní zpracování

Přesnou náplň metodickým prvkům vnitropodnikového účetnictví dávají podmínky organizace výrobního procesu, který by měl být ve vnitropodnikovém účetnictví informačně zobrazen a požadavky řízení, které se ve vnitropodnikové oblasti při řízení výrobního procesu zaměřují na kontrolu spotřeby ekonomických zdrojů.[1]

2.3.2 Vztah finančního a vnitropodnikového účetnictví

Postupem času bylo zjištěno, že je nutné rozlišovat náplň účetnictví podle různých požadavků a jeho využití. Účetnictví je účelné rozlišovat podle toho, kdo je uživatelem jeho informací a pro jaké rozhodovací úlohy má účetnictví sloužit. Rozhodujícím požadavkem při vedení finančního účetnictví a sestavování účetních výkazů je dodržování určitých pravidel, která potom externím uživatelům zaručují úplnost, spolehlivost a srovnatelnost účetních informací v čase i mezi jednotlivými podniky.

Typickou vlastností informací, jež poskytuje finanční účetnictví, je preference stability vývoje podniku v čase. Vlastníci nejlépe přijímají informace o stabilním vývoji

podniků bez větších výkyvů, a to nejen v negativním slova smyslu, ale dokonce i v jeho pozitivním. Akcionáři chtějí mít jistotu, že jejich investice jsou vhodně uloženy, že dosahované výsledky managementem podniku jsou srovnatelné s výsledky obdobných podniků (podnik je dobře řízen), a že předmět podnikání a podnikatelské záměry zajišťují trvání a rozvoj podniku také v následujících letech. [2]

Ve skutečnosti splnění požadavků externích uživatelů nemohou pokaždé informace finančního účetnictví vyhovovat zároveň také požadavkům řídicích pracovníků. Řídící pracovníci vyžadují pro řízení firmy kritické informace, jež umožňují analyzovat jednak minulý vývoj, ale především ovlivňují jeho skutečný průběh. Systematická analýza vztahu předem stanoveného a skutečného vývoje činností může umožnit včas hledat způsoby řešení, které může odstranit kritická a úzká místa, podporují pozitivní změny, přijímají konkrétní opatření, a tím způsobem aktivně mění chování podniku v celé jeho složitosti vnitropodnikových vazeb a struktur.

Jestliže je na jedné straně zdůrazněná potřeba odlišných informací finančního a vnitropodnikového účetnictví, je potřebné na straně druhé připomenout potřebnost jejich informační návaznosti. I když řídicí pracovníci mají přístup k manažerským informacím, vykazované údaje v účetní závěrce jsou pro ně také velice důležité. [2]

Struktura informací, které jsou vykazovány ve finančním účetnictví, je ovlivněna faktem, že jejich zveřejňovaná část, především účetní závěrka, se nachází v obchodním rejstříku a je tedy k dispozici i konkurenčním podnikům. Především díky stále vzrůstajícím požadavkům na rozsah zveřejňovaných informací se podniky snaží skrýt hlavní faktory svých podnikatelských úspěchů, především informace o zisku z prodeje konkrétních výkonů a zákazníků.

Informace finančního účetnictví zobrazují z hlediska časové orientace skutečně dosažené výsledky a základní tendence vývoje do budoucnosti. Na těchto informacích pak závisí růst hodnoty podniku, velikost vyplacených dividend, rozdělování zisku apod. Ve své kompletní podobě jsou informace finančního účetnictví poskytovány jednou ročně, pokud nejsou určité podniky povinny zveřejňovat informace v kratších intervalech, jako například akciové společnosti, které mají akcie kótované na burze, ty musí zveřejňovat své výsledky měsíčně.

Řídící pracovníci žádají účetní informace s minimálním zpožděním za konkrétní průběh hospodářských operací včetně jejich vyhodnocení a porovnání s předem stanovenými cíli (plány, rozpočty). U menších podniků je porovnání

prováděno mimoúčetně, to znamená, že informace z plánu nákladů, výnosů a zisku nejsou předmětem účetního vyobrazení. Ve větších podnicích je potřeba porovnání začlenit do systému účetních informací určených pro řízení. Jestliže jsou informace o skutečném a předem stanoveném průběhu zobrazeny v účetním systému, dostává se pak informační zajištění hodnotového řízení na kvalitativně vyšší úroveň. Účetní vyobrazení podnikatelského procesu bude komplexnější, s ucelenou vnitřní kontrolou formální správnosti, s nároky na průkaznost a věcnou správnost účetních informací. Srovnáním skutečnosti s předpokládaným stavem je získán podklad nejen pro operativní krátkodobá hodnocení a rozhodnutí, ale je také důležitou informací pro taktické a strategické řízení podniku. [2]

2.3.3 Vztah vnitropodnikového a manažerského účetnictví

V širším pojetí manažerského účetnictví je možné odlišit dva relativně samostatné subsystémy účetních informací. Jedná se o:

- Účetní informace sloužící pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech již bylo v zásadě rozhodnuto (operativní řízení v bezprostřední návaznosti na řízení taktické). Tento systém účetních informací je historický starší a je nazýván vnitropodnikovým účetnictvím;
- Účetní informace sloužící pro rozhodování (taktické a strategické) o možnostech budoucího vývoje podnikatelského procesu. Tento systém účetních informací je nazýván manažerským účetnictvím v užším významu.

[2]

Název vnitropodnikové účetnictví pro subsystém účetních informací pro řízení podnikatelské činnosti, o jejichž parametrech už bylo rozhodnuto, není náhodný. Ovlivnitelnost hodnotových veličin, jako jsou aktiva, vlastní kapitál a závazky, náklady, výnosy a zisk, příjmy a výdaje, v běžném operativním řízení je omezena velice úzkým prostorem, ve kterém může manévrovat. Tento prostor je vymezen již existující kapacitou, která umožňuje vyrábět výkony pro již existující zákazníky na relativně známém trhu. V operativním řízení je proto v zásadě rozhodnuto o základních otázkách, které jsou „co, jak a pro koho vyrábět“. Jestliže je rozhodnuto o výkonech dodávaných na trh, je také rozhodnuto i o tržních cenách (základní cenové úrovni), za které bude možné tyto výkony prodávat. Do centra pozornosti operativního řízení výkonnosti (zisku) podniku se dostává především řízení nákladů s bezprostředním propojením na operativní řízení peněžních toků.[2]

Podobným způsobem je možné charakterizovat také podstatu názvu pro subsystém manažerského účetnictví ve svém užším významu. Taktické a strategické rozhodování o potencionálních možnostech činností umožňuje podle stanovených cílů a kritérií optimalizovat využití současné kapacity, jež nevyžaduje nové investice, ale také zejména rozhodovat o budoucí kapacitě výkonů, o budoucích možnostech činností spojených s dlouhodobým investičním rozhodováním.

Vnitropodnikové účetnictví si zachovává tradiční prvky účetní metody, jako jsou systémy účtů, podvojnost a souvztažnost vyobrazení hospodářských operací, ocenění hospodářských operací, dokladovost jednotlivých transakcí včetně důležitých formálních náležitostí jejich zobrazení a oběhu uvnitř podniku, nutnost inventarizace aktiv a závazku atd. [2]

Podstatné porovnání cílů, nástrojů a metod vnitropodnikového a manažerského účetnictví je možné uvést v následující zjednodušené tabulce 2.4.

Tabulka 2.4– Obsah vnitropodnikového a manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví (systém účetních informací pro řízení a rozhodování)	
Vnitropodnikové účetnictví (účetnictví pro řízení podnikatelského procesu , o jeho parametrech již bylo rozhodnuto)	Manažerské účetnictví (účetnictví pro rozhodování o budoucích alternativách činnosti)
Informace pro operativní řízení , v bezprostřední návaznosti na řízení taktické (plán, porovnání se skutečností, běžná a preventivní kontrola)	Informace pro variantní rozhodování (při existující kapacitě a o budoucí kapacitě)
Informace pro řízení po linii útvarů, výkonů a procesů	Komplexní informace pro vrcholové řízení a rozhodování
Informace pro vyhodnocení vlivu změn v objemu a sortimentu výkonů dodávaných na trh	Informace pro zásadní změny činnosti (strategický marketing, výzkum a vývoj, investiční rozhodování)
Podnikové rozpočty – rozpočtová výsledovka, rozvaha, rozpočet peněžních toků	
Vztah hlavního podnikového rozpočtu, vnitropodnikových rozpočtů středisek, kalkulačního systému, vnitropodnikových cen	Střednědobé a dlouhodobé rozpočty podniku

Zdroj: [2] – vlastní zpracování

2.3.4 Formy vnitropodnikového účetnictví

Požadavky externích uživatelů finančního účetnictví a potřeby vnitropodnikového rozhodování a řízení, jež jsou především vyjadřované vnitropodnikovým účetnictvím, se zajišťují dvěma metodickými cestami, popřípadě jejich kombinacemi. Dle platných zákonných předpisů se jedná o jednookruhovou účetní soustavu a o dvouokruhovou účetní soustavu.

Dvouokruhová soustava účetních informací

Ve dvouokruhové soustavě účetních informací se požadavky každé skupiny uživatelů zajišťují v relativně odděleném účetním okruhu. Tato metodická cesta se mnohdy považuje za uživatelsky výhodnější alternativu zejména v důsledku oddělení účetních informací pro vnitřní řízení podniku, které jsou chápány jako důvěrné a tyto informace nejsou předmětem zveřejňování. Dvouokruhová soustava účetních informací je charakteristická existencí dvou samostatných okruhů finančního a nákladového účetnictví. Mezi těmito okruhy existuje vzájemná vazba v podobě spojovacích a rozdílových účtů. [2, 4]

Spojovací účty slouží k převodu příslušných částek z finančního do nákladového účetnictví a naopak. Používají se u všech hospodářských transakcí, které jsou předmětem vyobrazení v obou účetních systémech. Nejčastěji bývají použity spojovací účty k nákladům, výnosům z prodeje, zásobám, časovému rozlišení a další. Hlavní funkcí spojovacích účtů je především kontrola správnosti a dodržení správných metodických postupů účetnictví – podvojnost a souvztažnost.

Rozdílové účty se využívají v případech odlišného zobrazení hospodářských transakcí v obou okruzích účetních informací, zachycují se tedy rozdíly vyplývající z rozdílného ocenění převáděných položek nákladů a výnosů. [2, 4]

Jednookruhová soustava účetních informací

Jednookruhová soustava účetnictví vyhovuje požadavkům jak managementu podniku, tak i případným požadavkům externích uživatelů pomocí analytického členění syntetických účtů finančního účetnictví, především účtů nákladů, výnosů a zásob vytvořených vlastní činností podniku. Existuje tedy jeden účetní okruh, ve kterém jsou zaznamenány veškeré transakce a který umožňuje získávat informace dle požadavků uživatelů. Základním předpokladem pro fungování jednookruhové soustavy účetnictví je vytvoření systematické analytické evidence, jak z hlediska věcné náplně účtů, ale také z hlediska jednotlivých útvarů a výkonů. Při rozdílném

zobrazení účetních informací se obdobně jako ve dvouokruhové soustavě účetnictví využívají účty rozdílů. [2, 4]

V současné době je charakteristická snaha obě soustavy účelně kombinovat. Pokud je při analýze požadavků externích a interních uživatelů zjištěna taková různorodost, že ji nelze zajistit rozkladem syntetických účtů na analytické, je účelnější pro vyobrazení reality zřídit dva okruhy účtů. Pokud z analýzy vyplyne skutečnost, že požadavky vnitropodnikového účetnictví je možné zajistit pouhým podrobnějším sledováním informací za podnik jako celek, postačuje jeden okruh účetních informací. [2, 4]

V zakázkově orientované činnosti se v praxi ve většině případů používá jednookruhová účetní soustava. Pro podrobnější sledování nákladů a výnosů se syntetické účty opatří analytickou evidencí. Odpadá tak nutnost vytvářet druhý okruh účetnictví jako by tomu bylo v případě dvouokruhové soustavy účetních informací.

2.3.5 Orientace vnitropodnikového účetnictví

O organizaci vnitropodnikového účetnictví rozhoduje podnik samostatně. To znamená, že si samostatně stanovuje také orientaci vnitropodnikového účetnictví. Může být primárně orientováno na jednu ze dvou linií řízení nákladů:

- linii výkonovou, kde jde především o zjištění vztahu nákladů k jednotlivým výkonům, tedy k výrobkům, pracím a službám,
- linii útvarovou neboli odpovědnostní, kde jde především o zjištění, ve kterém odpovědnostním vnitropodnikovém středisku daný náklad vznikl.

[1]

Rozlišení obou těchto přístupů k orientaci nákladového účetnictví má především teoretickou a metodickou povahu. V podnicích bývá aplikace obou přístupů prováděna spíše pragmaticky. Jelikož nákladové účetnictví sleduje více úkolů najednou, je možné v podnicích v konkrétní organizaci nákladového účetnictví nalézt jak oblasti s výkonovou orientací, tak i oblasti s útvarovou orientací.

Výkonová linie řízení nákladů se uplatní tak, že skutečné náklady se rozčleňují na náklady jednicové (ty se zachytí přímo dle výkonů) a na náklady režijní (ty se zachytí podle místa vzniku). Jestliže se místo vzniku nákladů neliší od hlediska odpovědnosti za vznik nákladů, potom je možné souhrn skutečných nákladů srovnat přímo v účetním systému s jejich rozpočtovanou výší a zjistit příslušný rozdíl, jakým se výkon nebo útvar podílí na hospodaření celého podniku. Pokud se místo vzniku nákladů bude lišit od odpovědnosti za jejich vznik, nákladové účetnictví bude muset

využít zachycení nákladů podle místa jejich vzniku k dalším účetním operacím, které budou směřovat k sestavení výsledné kalkulace a vyhoví hledisku odpovědnosti tak, že položky, za jejichž vznik bude útvar odpovídat, bude sledovat mimo účetní systém. [1]

Komplikovanější je potom uplatňování odpovědnosti za náklady u výkonů obslužných středisek. Existuje dvojí uplatňování odpovědnosti. Jednak je potřeba umožnění zjištění odpovědnosti za hospodárné provedení daného vnitropodnikového výkonu ve středisku obslužné výroby a je potřeba umožnit zjištění, jak odběratelský útvar s přijatým výkonem hospodařil. Prostředkem k tomuto jsou vnitropodnikové ceny vnitropodnikových výkonů. Ty umožní u dodavatelského útvaru zjistit, zda a k jaké odchylce při výrobě daného výkonu došlo. V odběratelském útvaru pak umožní zjistit množstevní odchylku od plánované spotřeby. [1]

2.4 Charakteristika rozpočtnictví

Rozpočtem se rozumí kvantitativní, v peněžních jednotkách vyjádřené údaje o očekávané neboli plánované realitě. V podnikové praxi, ale také i v odborné literatuře se často pojmy plán a rozpočet ztotožňují. Důvodem může být skutečnost, že v případě plánů, stejně jako v případě rozpočtů se jedná o kvantifikaci očekávaných skutečností. Ve skutečnosti se o plánech hovoří v souvislosti, kdy se jedná o vyjádření úkolů především v naturálních jednotkách, přičemž o rozpočtech se hovoří v případech, kdy kvantifikace je vyjádřena v jednotkách peněžních. [1]

2.4.1 Úkoly rozpočtnictví

Rozpočtnictví je již ze své podstaty zaměřeno na budoucnost a modeluje ve své soustavě rozpočtů budoucí průběh transformačního procesu podniku. Tento fakt dovoluje manažerskému účetnictví, aby o sobě mohlo tvrdit, že není pouze registrátorem historických nákladů a výnosů, ale nahlíží také do budoucnosti. Zaměření na budoucnost potom znamená, že rozpočtnictví je nástrojem hodnotového řízení. Jeho náplní je stanovení úkolů příslušným adresátům v podniku a následně slouží jako kontrola plnění stanovených úkolů. [1]

Základní úkoly rozpočtů v řízení podniku:

- Zefektivnění řídicího procesu – především fáze plánování a rozhodování. Tento úkol je možné považovat za prvořadý. Rozpočtové informace vyjadřují budoucí vývoj podnikových aktivit a také budoucí finanční pozici podniku;

- Koordinace podnikové činnosti–rozpočty napomáhají koordinovat a optimalizovat veškeré podnikové činnosti. V rozpočtech je často zjištěná případná komplikace v podobě nedostačující, či naopak nevyužité výrobní kapacity zařízení, časového fondu pracovníků, finančních zdrojů apod., rozpočty tak plní funkci jisté simulace budoucího vývoje a dochází tak postupně ke sladění chování jednotlivých částí podniku do jediného obrazu budoucího chování podniku jako celku;
- Poskytnutí podkladů pro průběžnou kontrolu –schválená soustava rozpočtů se stává závazným úkolem pro všechny pracovníky v podniku, ti usilují o realizaci cílů, které byly v rozpočtech kvantifikovány. Pravidelným srovnáváním výsledků dosahovaných ve skutečnosti s údaji v rozpočtech manažeri zjišťují, jak se daří plnit rozpočtem vymezené úkoly. Případné zjištěné odchylky reality od rozpočtů pak směřují jejich pozornost k činnostem, které se odchyľují od očekávaných průběhů nejvýrazněji. Velikost odchylek pak manažerům napovídá, do jakých směrů mají zaměřit své korekční úsilí;
- Motivace k dosažení cílů podniku –jednoznačnost a kontrolovatelnost jednotlivých cílů, které jsou v rozpočtech kvantifikovány, vede k tomu, že plnění rozpočtu je často navázáno na finanční stimulaci odpovědných pracovníků. Nutným předpokladem pro motivační působení je skutečnost, že pracovníci rozpočtem stanovené cíle musí akceptovat. K tomu napomáhá jejich aktivní účast při sestavování rozpočtů a respektování podmínky, že pracovníci odpovídají za splnění takových položek rozpočtů, jež mohou sami svou činností ovlivnit. [1]

2.4.2 Obsah rozpočetnictví

Ze samotné definice rozpočtů již vyplývá, že obsahem rozpočetnictví jsou peněžně vyjádřené údaje o budoucnosti. Se zaměřením rozpočetnictví jak na podnik jako celek, tak i na jeho vnitřní rozměr obsahuje systém rozpočetnictví **celopodnikové rozpočty a střediskové rozpočty**.

Celopodnikovými rozpočty se rozumí rozpočty sestavované za celý podnik. Tyto rozpočty stanovují úkoly podniku jako celku. Mezi celopodnikové rozpočty patří především tři nejdůležitější součásti hlavního podnikového rozpočtu, kterými jsou rozpočetní rozvaha, rozpočet peněžních toků a rozpočetní výsledovka.

Střediskové rozpočty jsou omezeny na stanovení úkolů pro konkrétní střediska a na kontrolu plnění těchto úkolů. [1]

Rozpočtované veličiny

Rozpočty nákladů a výnosů, ty představují objem penězi vyjádřené spotřeby ekonomických zdrojů v daném středisku za určité rozpočetní období a zároveň penězi vyjádřený objem vytvořených výkonů za určité rozpočetní období. Náklady a výnosy představují úbytky a přírůstky ekonomického prospěchu, jde tedy o vyjádření na základě věcné a časové souvislosti s daným obdobím, a to bez ohledu na tok peněžních prostředků. Rozpočtovým obdobím bývá nejčastěji kalendářní, případně hospodářský rok. Jako příklad rozpočtu nákladů a výnosů je možné uvést rozpočet režijních nákladů výrobního či správního střediska, rozpočet předpokládaných tržeb za výkony podniku apod. [1]

Rozpočty stavů (stavových veličin), v nichž je zobrazen předpokládaný stav jednotlivých položek majetků a závazků k určitému okamžiku. Stavové rozpočty neudávají objem spotřeby či výkonů za určité rozpočetní období, ale plánovaný stav majetků a závazků k určitému budoucímu časovému okamžiku. Nejčastěji se jedná o termín ke konci rozpočetního období. Jako příklad rozpočtu stavů je možné uvést rozpočet konečného stavu zásob materiálu a surovin, konečného stavu nedokončené produkce nebo finálních výrobků, konečného stavu pohledávek apod. a to vždy ke konci rozpočetního období. [1]

Rozpočty příjmů a výdajů (peněžních toků), ty mají společný rys s rozpočty nákladů a výnosů a sice v tom, že také obsahují údaje o plánovaném toku za rozpočetní období. Z názvu však vyplývá, že své údaje nezobrazují na aktuální bázi, jako rozpočty nákladů a výnosů, ale na bázi peněžní. Tyto rozpočty tedy obsahují údaje o objemech přijatých a vydaných peněžních prostředků a jejich stejných hodnot (ekvivalentů). Jako příklad rozpočtu příjmů a výdajů je možné uvést rozpočet inkasa pohledávek, rozpočet výdajů na nákup materiálu apod. Za celý podnik se sestavuje výkaz peněžních toků, jehož hlavním úkolem je informovat o plánované solventnosti a likviditě podniku.

Dalším kritériem, které charakterizuje obsah rozpočtů a zároveň slouží k jejich klasifikaci, představuje strategická a operativní oblast řízení. Velice úzce s tím souvisí délka rozpočetního období, za které se rozpočet sestavuje. Rozlišují se strategické rozpočty a operativní rozpočty. [1]

Strategické rozpočty obsahují peněžní kvantifikaci dopadů strategických plánů podniku, tj. kroků, kterými se podnik snaží dosáhnout svých strategických cílů. Ve většině případů se jedná o rozpočty s menším počtem položek, ve kterých se ve zhuštěné podobě modeluje plánovaný obraz podniku a očekávané výsledky jeho činností. V praxi jde nejčastěji o 3 – 10leté celopodnikové rozpočty. Ty mají podobu zjednodušených výkazů účetní závěrky, tedy rozvahy, výkazu zisku a ztráty a výkazu peněžních toků a jsou sestavovány pro jednotlivá rozpočtová období. [1]

Operativní rozpočty navazují na rozpočty strategické. V operativních rozpočtech se ve většině případů dopodrobna konkretizují údaje prvního roku strategického rozpočtu. Upřesnění spočívá v rozpočtování údajů pro jednotlivé měsíce a ve zpodrobnění celopodnikových údajů na údaje pro jednotlivá střediska. [1]

2.4.3 Forma rozpočtů

V souvislosti s operativními rozpočty režijních nákladů středisek je možné se setkat se dvěma základními formami rozpočtů, které buď berou zřetel, nebo neberou zřetel na závislost nákladů střediska na úrovni jeho aktivity. Tento fakt je důležitý především v případě, kdy rozpočet střediska má správně plnit svou kontrolní a motivační funkci. Rozpočet totiž stanoví středisku úkol a sice maximální výši nákladů na jeho činnost. Také v nákladech středisek je možné nalézt jak náklady fixní, které se se změnou objemu výkonů nemění, tak i náklady variabilní, které jsou na objemu výkonů střediska závislé. V praxi lze velmi často nalézt také náklady smíšené, které představují přechod mezi fixní a plně variabilní závislosti nákladů na změnách vytížení kapacity střediska. Jestliže má být rozpočtový úkol pro středisko motivující, měl by tyto závislosti respektovat. Musí tedy umožnit úpravu rozpočtů podle skutečného objemu aktivity daného střediska. Řešení se nabízí v odlišném způsobu zadání úkolu středisku. Podle tohoto kritéria je možné rozlišit dvě hlavní formy rozpočtů. Jedná se o pevný rozpočet a pružný rozpočet. [1]

Pevný rozpočet se používá v případě režijních nákladů, jež nejsou závislé na množství objemu výkonů střediska. Pevný rozpočet tak představuje limit režijních fixních nákladů střediska, který středisko nesmí překročit. Takovýto způsob zadání bývá nejčastěji používán u správních středisek.

Pružný rozpočet, označuje se mnohdy také jako variantní, či flexibilní rozpočet, respektuje závislost vývoje režijních nákladů na objemu výkonů daného střediska a to tím, že ve svých položkách odděluje fixní náklady od nákladů

variabilních vůči objemu výkonů střediska. Jakým způsobem podnik přistoupí k volbě vhodné veličiny, ve které bude měřit objem výkonů daného střediska, záleží plně něm. Jako měřítko aktivity u výrobních středisek se často používá počet dokončených výrobků nebo polotovarů. Výkony obslužných a pomocných středisek se ve většině případech měří objemem hodin, kterými střediska poskytovala své služby ostatním střediskům, popřípadě v jiných fyzikálních jednotkách jako jsou např. kWh dodané energie, ujeté km apod. Výsledný rozpočet potom odděleně vyčísluje část nákladů nezávislých na zvolené veličině výkonů a část variabilních nákladů. [1]

3 Teorie nákladů a kalkulací

Nejdůležitějším rysem odlišujícím manažerské účetnictví od finančního účetnictví jsou podrobnější informace o nákladech a výnosech, které pracovníci na různých stupních hierarchie vyžadují jak pro řízení podnikatelského procesu, tak i pro rozhodování o jeho budoucích variantách. Tato odlišnost se v obou účetních subsystémech projevuje rozdílným chápáním a vymezením pojmu nákladů. K definici nákladů lze přistupovat z pohledu externího uživatele, který je vymezen finančním účetnictvím, nebo se lze na náklady dívat z pohledu manažerského. V zásadě je možné rozlišit dvě základní pojetí nákladů a sice finanční pojetí nákladů a manažerské pojetí nákladů. Manažerské pojetí nákladů je možné dále rozdělit na hodnotové a ekonomické pojetí nákladů. [4, 9]

Finanční pojetí nákladů je založeno na chápání nákladů jako úbytku ekonomického prospěchu. Ten se projevuje úbytkem aktiv či přírůstkem dluhů, jež v daném období vede ke snížení vlastního kapitálu. Finanční účetnictví pojímá náklady jako spotřebu externích vstupů. Toto vymezení, jež vyjadřuje náklad jako ekonomický zdroj, který je obětovaný na dosažení výnosu z prodeje, je charakteristický tím, že společně s protikladně vyjádřenými výnosy je základem pro výpočet zisku ve finančním účetnictví. Takové vymezení nákladů plně vyhovuje potřebám externích uživatelů.

Manažerské účetnictví vychází z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s danou ekonomickou činností. V rámci manažerského pojetí nákladů je možné dále rozlišit dvě mírně odlišná pojetí, těmi jsou hodnotové pojetí nákladů a ekonomické pojetí nákladů. Hodnotové pojetí nákladů slouží k poskytování informací pro běžné řízení a pro kontrolu průběhu uskutečňovaných procesů. [4, 9]

Náklady v hodnotovém pojetí zahrnují jak náklady shodné s finančním účetnictvím, tak i náklady, jež jsou v manažerském účetnictví vykazovány v jiné výši než ve finančním účetnictví, nebo v něm nemusí být obsaženy vůbec. Tyto náklady se označují jako kalkulační druhy nákladů. Ekonomické pojetí nákladů odpovídá hodnotě, kterou je možné získat nejefektivnějším využitím těchto nákladů, nebo představuje maximální ušlý efekt, který vznikl použitím zdrojů na danou alternativu. [9]

Z rozdílného chápání nákladů ve finančním a manažerském účetnictví vyplývá, že v rámci těchto dvou systémů existují položky nákladů, které budou ve finančním účetnictví za náklad považovány, ale v manažerském účetnictví již jako náklad akceptovány nebudou, nebo naopak. Typickým příkladem mohou být kurzové ztráty, které odpovídají definici nákladů ve finančním účetnictví, z pohledu manažerského účetnictví se o náklad nejedná, jelikož nejde o účelně a účelově vynaložené prostředky. Dále lze uvést oportunitní náklady, kterými mohou být např. ušlý úrok z peněžních prostředků, který je vázán v zásobách. Ve finančním účetnictví se o náklad nejedná, v manažerském účetnictví je tento typ nákladů brán v úvahu. [9]

Kalkulaci se v základním slova smyslu rozumí zjištění nebo stanovení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu, jako je např. výrobek, práce nebo služba, činnost nebo operace, kterou je potřeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci či jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu. Skutečnost, že kalkulace vyobrazuje ve vzájemné souvislosti dva základní póly podnikatelského procesu, kterými jsou naturálně vyjádřený výkon a jeho hodnotové parametry, z ní činí velmi významný nástroj, synteticky zobrazující vztah hodnotové a věcné stránky podnikání. Nejčastěji využívaná forma kalkulací jsou propočty, orientované na zjištění či stanovení nákladů na konkrétní výrobek, práci nebo službu, jež jsou předmětem prodeje externím zákazníkům.[2, 4]

3.1 Členění nákladů

Předpokladem účinného řízení nákladů je jejich podrobné rozčlenění do stejnorodých skupin. Existuje mnoho způsobů, jak náklady rozdělit. Každé takové členění by mělo být vyvoláno účelovou potřebou. Členění nákladů lze z hlediska vztahu k rozhodovacím úlohám managementu rozdělit do dvou částí. První část je zaměřena na způsoby členění, které mají význam pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech už bylo rozhodnuto. Druhá část se zaměřuje na otázky, jež souvisí s členěním nákladů pro rozhodování o budoucích variantách podnikání. [4]

3.1.1 Druhovému členění nákladů

V rámci tohoto členění nákladů jsou jednotlivé náklady shromážděny do stejnorodých skupin ekonomických zdrojů, ty se označují jako nákladové druhy. Za základní nákladové druhy se považují:

- spotřeba materiálu, např. základní materiál, kancelářské potřeby,
- spotřeba a použití externích prací a služeb, např. přepravné, nájemné, opravy a udržování majetku,
- odpisy dlouhodobě využívaného majetku, např. odpisy výrobního zařízení, administrativních budov, softwaru,
- mzdové a ostatní osobní náklady včetně sociálního a zdravotního pojištění, např. mzdy dělníků, prémie, příplatky,
- finanční náklady, např. pojistné, poplatky bance, úroky.

Vstupující nákladové druhy jsou charakteristické svými třemi vlastnostmi. Druhově vynaložené náklady jsou z pohledu jejich zobrazení prvotní, to znamená, že předmětem zobrazení se stávají ihned při svém vstupu do podniku. Druhou vlastností je skutečnost, že se jedná o náklady externí, vznikají tedy spotřebou výrobků, prací nebo služeb jiných subjektů. Třetí vlastností je fakt, že z hlediska jejich možností podrobnějšího rozčlenění v podniku se jedná o náklady jednoduché, tyto náklady nelze rozlišit na jednodušší složky, ze kterých se skládají. [4, 8]

Druhé členění nákladů je využíváno v účetnictví. Jednotlivé nákladové druhy jsou obsaženy v účetní osnově podniku. Existuje směrná účtová osnova, která je zahrnuta ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen vyhláška č. 500/2002). Ta obsahuje pro pátou účtovou třídu, což jsou náklady, seznam tzv. účtových skupin, jež tvoří základní nákladové druhy viz tabulka 3.1. V souladu s vyhláškou 500/2002 jsou vytvořeny doporučené účtové osnovy pro podnikatelé a nevýdělečné organizace, ve kterých jsou obsaženy pro jednotlivé účtové skupiny syntetické účty. [8]

Tabulka 3.1 – Směrná účtová osnovy dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. pro náklady

Účtová třída 5 - Náklady	
50	Spotřebované nákupy
51	Služby
52	Osobní náklady
53	Daně a poplatky
54	Jiné provozní náklady
55	Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti
56	Finanční náklady
57	Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti
58	Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace
59	Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů

Zdroj: [11] – vlastní zpracování

Konkrétní členění jednotlivých druhů nákladů je uvedeno v účtovém rozvrhu daného podniku, ve kterém jsou dále jednotlivé nákladové druhy rozlišeny pomocí analytických účtů. Analytické členění již není povinností, v praxi se ovšem hojně využívá, a to jak v souladu s potřebami pracovníků, jež jsou odpovědní za vedení účetnictví v podniku, ale také ostatních pracovníků využívajících informace o nákladech, např. při tvorbě kalkulací, kontrole a řízení nákladů.

Použití samotného druhového členění pro řízení je velice omezené. Platí to především v případě, kdy je potřeba pomocí druhového členění nákladů hodnotit hospodárnost, účinnost a efektivnost podnikových výkonů. Hlavním důvodem je fakt, že toto členění nevyjadřuje příčinu vynaložení nákladů. Skutečnost, že druhové členění nákladů nedává podklad pro vyjádření příčiny vynaložených nákladů je jedním z důvodů, proč je často používaným členěním při vykazování nákladů ve výkazu zisku a ztráty. Tato struktura nedává externím subjektům možnost zkoumat faktory ani výši podnikové efektivnosti. Konkurence nemůže provádět analýzu příčin dosahovaného výsledku hospodaření a ekonomické efektivnosti dosažené v podniku. Pro potřeby manažerského řízení je proto nutné druhové členění kombinovat s dalšími členěními, která vyjadřují účelový vztah nákladů k podnikovým činnostem nebo výkonům. [4, 8]

Samotné druhové členění nákladů není vhodné pro účely řízení. Bez konkrétnějšího analytického členění by nemělo velkou vypovídací schopnost, a proto se analytická evidence v podnicích hojně využívá.

3.1.2 Účelové členění nákladů

V účelovém členění jsou vynaložené náklady sledovány podle příčiny jejich vzniku, tou může být provedení konkrétního výkonu. Důležité je místo vzniku nákladů, případně odpovědnost za jejich vznik uvnitř podniku. Z tohoto důvodu jsou takto členěné náklady využívány především ke kontrole přiměřeností jejich vynakládání, to je ke kontrole hospodárnosti ve vztahu k jednotlivým procesům, činnostem, výkonům, aktivitám. Informačním východiskem je zjistit, zda se v podniku náklady spoří nebo naopak dochází k jejich překročení.

Účelový vztah nákladů je možné charakterizovat na různé úrovni podrobnosti. Strukturalizace účelového členění pro jednotlivé nákladové položky nebo jejich skupiny probíhá v několika úrovních. V první z nich se náklady rozčlení do širokých okruhů výrobních (hlavních podnikatelských) činností a činností pomocných a obslužných. V rámci těchto činností se podrobněji rozčlení podle aktivit či jednotlivých operací. Obecnou zásadou je identifikace věcného nositele, který vyvolává vznik nákladů a jehož intenzita je určující také pro úroveň nákladů. [4, 8]

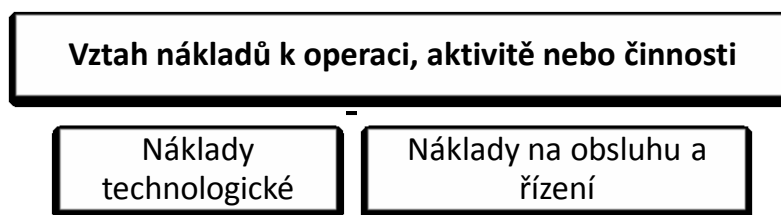
Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Z pohledu řízení hospodárnosti se náklady dále člení podle jejich základního vztahu k činnosti, aktivitě či operaci do dvou základních skupin viz schéma 3.1:

- do skupiny nákladů, které jsou vyvolané bezprostředně technologií dané činnosti, aktivity nebo operace; takové náklady se nazývají technologickými náklady,
- do skupiny nákladů, jež byly vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek průběhu dané činnosti; takové náklady se nazývají náklady na obsluhu a řízení.

Technologické náklady jsou primárním východiskem pro kontrolu a řízení nákladů podle jednotlivých výkonů, které je označováno jako výkonově orientované řízení. Příkladem tohoto typu nákladu při pečení může být spotřeba mouky, tuku, cukru a další. Náklady na obsluhu a řízení vznikají v důsledku vytváření podmínek průběhu celého podnikatelského procesu. Tento proces zahrnuje jak technologický proces, tak i další návazné činnosti, které jsou nezbytné pro tvorbu a realizaci výkonů. Příkladem mohou být náklady na zásobování, náklady na opravy, mzdy vedoucích pracovníků a podobně. [4, 8]

Schéma 3.1 – Účelové členění nákladů



Zdroj: [4] – vlastní zpracování

Náklady jednicové a režijní

Obecné rozčlenění nákladů na technologické a na obsluhu a řízení je výchozím momentem pro určení konkrétního nákladového úkolu jednotlivých nákladových složek viz schéma 3.2.

Schéma 3.2 – Členění nákladů z hlediska řízení hospodárnosti



Zdroj: [4] – vlastní zpracování

Jednicové náklady je možné charakterizovat jako část technologických nákladů, jež jsou vyvolány vyprodukováním každé jednotky výkonu a bezprostředně souvisí s konkrétní jednotkou výkonu. Tyto náklady jsou vykazovány podle jednotlivých výkonů a podle nákladových druhů. Příkladem jednicových nákladů mohou být náklady na základní materiál, např. plech na automobil, dřevo na nábytek apod. [4, 8]

Určení nákladového úkolu u technologických nákladů vychází z jejich vztahu k dílčímu nebo finálnímu výkonu, jež je výsledkem konkrétní operace, aktivity či činnosti. Způsob provedení výkonu je často určený předem. Součástí těchto příprav je také stanovení norem, jež určují úroveň nákladů na dílčí část technologického procesu. Nákladový úkol se pak určí jako součin příslušné oceněné normy s předem stanoveným, nebo skutečným počtem provedených dílčích výkonů.

Režijní náklady tvoří část technologických nákladů, jež souvisí se zabezpečením vlastního technologického procesu a s veškerými náklady na zajištění, obsluhu a řízení. Příkladem režijních nákladů jsou náklady na pomocný materiál, jako jsou kancelářské potřeby, spotřeba elektrické energie na osvětlení, odpisy strojů, náklady na opravy a údržbu apod. Tyto náklady se v podniku většinou

členění dle funkce, kterou plní při obsluze, zajištění a řízení podnikatelského procesu. Tím vznikají souhrnné nákladové položky, jež jsou vyčíslovány a analyzovány:

- výrobní režie – ta zahrnuje náklady na zajištění, obsluhu a řízení včetně technologických nákladů v útvarech hlavní činnosti,
- zásobovací režie – obsahuje náklady související s pořizováním, skladováním a výdejem zásob,
- správní režie – obsahem jsou náklady související se správou, řízením a organizací podniku,
- odbytová režie – obsahuje náklady spojené se skladováním hotových výrobků, prodejní činnost, balení a expedici.

Nákladový úkol je obvykle stanoven na základě souhrnných limitů a normativů, které jsou platné pro určité časové období. Tento úkol je konkretizován i odpovědnostně, tedy podle toho, kdo odpovídá za jeho splnění. Skutečné náklady se porovnávají s tímto nákladovým úkolem jako celkem. Kontrola těchto nákladů je obtížnější než kontrola nákladů jednicových. Základním hodnotovým informačním nástrojem řízení režijních nákladů je jejich rozpočet.

Pro kontrolu hospodárnosti jak jednicových, tak i režijních nákladů platí zásada pravidelnosti sledování a rozboru odchylek v takových časových intervalech, aby bylo možné příznivě ovlivnit vývoj těchto nákladů v co nejkratším období po provedené analýze a vyhodnocení odchylek. [4, 8]

Pro potřeby řízení má velký význam členění nákladů na náklady jednicové a režijní. V účetnictví v jednotlivých podnicích jsou rozlišovány nejčastěji pomocí analytické evidence.

3.1.3 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

Řízení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti není zakončené rozpoznáním příčinného (účelového) vztahu nákladu k nositeli, který vyvolal jejich vznik. V dalším členění nákladů je možné konkretizovat vyjádřením vztahu ke konkrétnímu vnitropodnikovému útvaru, v němž aktivita činností probíhá a jehož pracovníci odpovídají za racionální vynaložení, popřípadě zhodnocení nákladů. Pro náklady, které jsou zachycené podle jednotlivých míst jejich vzniku platí, že:

- jsou základním předpokladem řízení jednotlivých vnitropodnikových útvarů,
- a zároveň jsou základním východiskem pro řízení optimálního průběhu podnikatelského procesu za podnik jako celek.

Vnitropodnikové útvary, kterým jsou náklady do odpovědnosti přiřazovány, se označují jako odpovědnostní střediska. Odpovědnostní středisko je charakterizováno jako samostatná část podniku, která vzniká jako výsledek organizace, účelového spojení lidí, činností a prostředků, pomocí něhož chce vedení podniku dosáhnout svých vymezených cílů. Pojem odpovědnostní středisko se vztahuje k tzv. ekonomické struktuře podniku. [4, 8]

Ekonomická struktura přímo navazuje na organizační strukturu podniku, jejímž úkolem je stanovit oblastí a úrovně pravomoci a odpovědnosti především vedoucích pracovníků útvarů v jejich věcné podobě, tedy jaké konkrétní pravomoci pracovník má, o čem je oprávněný rozhodovat a za co odpovídá. Smyslem ekonomické struktury je vymezení takové úrovně vnitropodnikových útvarů, jejichž řízení je mimo jiné založeno na posouzení hodnotových výsledků. To znamená, že pro řízení pracovníků na dané úrovni je charakteristická taková úroveň pravomoci a odpovědnosti, která zakládá možnost je řídit a vytvářet podmínky ke stimulaci na úrovni výnosů, nákladů, vnitropodnikového výsledku hospodaření a jiných hodnotově vyjádřených kritérií. [4, 8]

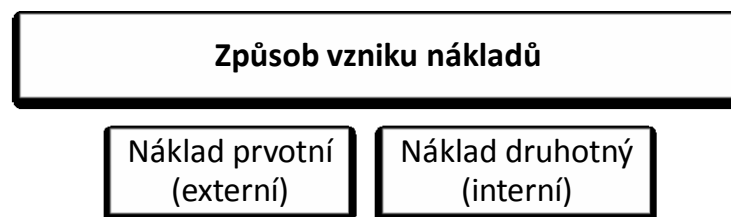
Při vymezování středisek je důležité:

- jednoznačné vymezení činností daného střediska, tedy ohraničení činností jednotlivých útvarů tak, aby bylo možné měřit jejich náklady a výnosy,
- vymezení a evidence vnitropodnikových výkonů, jež dané středisko předává jiným útvarům,
- vymezení úrovně pravomoci střediska a jeho odpovědnosti,
- ocenění výkonů předávaných mezi jednotlivými středisky, to se děje pomocí tzv. vnitropodnikových cen.

Z pohledu úrovně pravomoci a odpovědnosti za hodnotově vyjádřené výsledky se rozlišuje několik základních typů odpovědnostních středisek. Jedná se o středisko nákladové, ziskové, rentabilitní, investiční, výnosové a výdajové. [4, 8]

Podle způsobu vzniku nákladů ve střediscích se rozlišují náklady prvotní a druhotné, viz schéma 3.3.

Schéma 3.3 – Členění nákladů dle způsobu jejich vzniku



Zdroj: [4] – Vlastní zpracování

Prvotní náklady

Jestliže náklad vzniká v podniku spotřebou ekonomických zdrojů, které jsou dodány externími dodavateli, označujeme tento náklad za náklad prvotní (externí). Zároveň se tento typ nákladů projevuje jako jednoduchý. To znamená, že obsahuje jen jeden vymezený homogenní druh vynaloženého ekonomického zdroje, tzn. nerozkládá se na jednotlivé složky nákladů při průchodu vnitřní strukturou podniku.

V daném podniku jsou tyto skutečné náklady zachyceny v účetnictví na jednotlivých syntetických a analytických účtech podnikového účtového rozvrhu podle jednotlivých nákladových druhů, jak bylo zmíněno v kapitole 3.1.1. V rozpočtech nákladů by také mělo být zřejmé, které položky jsou prvotními náklady. [8]

Druhotné náklady

Jestliže jsou ve středisku podniku vytvořeny výkony, které jsou dále předány a spotřebovány v jiném (popřípadě i stejném) středisku, vznikají náklady, které jsou označovány jako náklady druhotné (interní). V nákladotvorném procesu jsou druhotné náklady vynaloženy „podruhé“. Poprvé jsou vynaloženy ve formě externích nákladů, ty jsou spotřebovány na vytvoření předávaného vnitropodnikového výkonů. Podruhé jsou tyto náklady vynaloženy při spotřebě již vytvořeného vnitropodnikového výkonu v navazujícím útvaru podniku.

Druhotné náklady se současně projevují jako náklady složené (komplexní). Je možné je rozložit na původní složky nákladů (nákladové druhy), jež byly vynaloženy na spotřebovaný vnitropodnikový výkon. Tento druh nákladů je evidován ve vnitropodnikovém účetnictví na účtech, které jsou pro tento účel vytvořeny a jsou obsaženy v účtovém rozvrhu podniku. Vnitropodnikové výkony, které jsou spotřebovány uvnitř podniku, jsou oceněny vnitropodnikovými cenami. Ty jsou vytvářeny dle záměrů vnitropodnikového ekonomického řízení podniku, které vymezuje management podniku. Při zpracovávání rozpočtů nákladů je nutné vedle prvotních nákladů vyčíslit také náklady druhotné. [8]

V případech, kdy účetní jednotka vytváří výkony, které dále předává v rámci své struktury jinému středisku, je vhodné, aby náklady byly členěny dle způsobu jejich vzniku.

3.1.4 Kalkulační členění nákladů

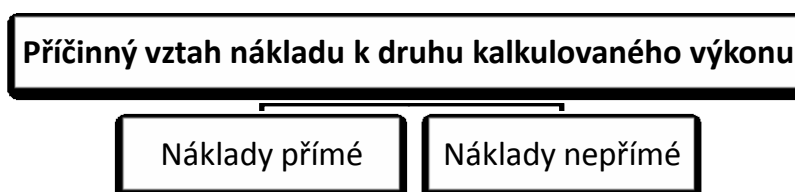
Nejenom požadavky na řízení hospodárnosti, ale také mnohé skupiny rozhodovacích úloh vycházejí z posouzení příčinné souvislosti nákladů s určitým finálním či dílčím výkonem. Kalkulační členění umožňuje řešit například úlohy:

- vyrobit či koupit daný výrobek, práci nebo službu,
- zrušit nebo zavést výrobu daného výkonu,
- jaké jsou nebo budou náklady na daný výkon,
- jaký bude cenový limit daného výkonu.

Kalkulační členění nákladů je zvláštním typem účelového členění nákladů. Do jisté míry se na ně vztahují úvahy týkající se stanovení nákladového úkolu pro kontrolu hospodárnosti režijních a jednicových nákladů. Zajištění úloh reálnými informacemi je ovšem jedním z nejsložitějších v rámci členění nákladů vůbec. Složitost vyplývá především z faktu, že podnikatelský proces je zpravidla komplikovaným systémem sériově i paralelně řazených procesů s určitým počtem bezprostředních, ale také i s výrazně širším množstvím zprostředkovaných vazeb ke konkrétnímu výrobku. Předběžné stanovení či následné zjištění určitých rozměrů nákladů těchto činností na konkrétní výkon bývá často spíše abstrakcí a záležitostí modelového zjednodušení, což následně neodráží realitu v plné šířce. [4, 8]

Pro zařazení nákladového druhu v rámci tohoto členění je rozhodujícím faktorem hledisko přiřaditelnosti a zjistitelnosti nákladů na jednotku výkonu neboli kalkulační jednici. Způsob přiřazení nákladů konkrétnímu výkonu je možné rozlišit do dvou základních skupin nákladů viz schéma 3.4.

Schéma 3.4 – Členění nákladů z hlediska jejich vztahu k výkonům, jež jsou předmětem kalkulace



Zdroj: [4] – vlastní zpracování

Přímé náklady

Za přímé náklady jsou považovány náklady, jež bezprostředně souvisejí s konkrétním druhem výkonu. Výše nákladů na daný výkon je hospodárně zjistitelná. Do této skupiny nákladů patří téměř všechny jednicové náklady. Jednicové náklady jsou vyvolány nejen konkrétním druhem výkonu, ale přímo jeho jednotkou. Kromě jednicových nákladů se výkonu přímo přiřazují také náklady, jež se vynakládají v souvislosti s prováděním pouze tohoto druhu výkonu a jejichž podíl na jednici tohoto druhu je možné zjistit pomocí prostého dělení. Příkladem tohoto typu nákladu může být náklad na výzkum, vývoj a technickou přípravu výroby konkrétního výkonu, odpis časové licence na výrobu a prodej výkonu nebo náklady na reklamu. [4, 8]

Nepřímé náklady

Za nepřímé náklady jsou považovány náklady, jež není možné zjistit na daný výkon a zajišťují průběh podnikatelského procesu podniku v širších souvislostech. Většina režijních nákladů, kromě těch, které souvisejí s konkrétním druhem výrobku, je zpravidla společná více druhům výrobků. Při řešení některých rozhodovacích úloh je však potřeba i tyto náklady přiřadit jednici výkonu. Tyto náklady se pak přičítají nepřímo za pomoci zvolených veličin.[4, 8]

Při aplikaci kalkulačního členění nákladů je nutné si uvědomit fakt, že neexistuje univerzální přiřazení jednotlivých nákladových druhů k přímým nebo nepřímým nákladům. Přiřazení je nutné provádět vždy s ohledem na konkrétní podmínky daného procesu tvorby výkonů a jejich charakteru.

Členění nákladů na přímé a nepřímé má stejně jako členění nákladů na jednicové a režijní velký význam v oblasti vnitropodnikového řízení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti.

Vztah jednicových a přímých nákladů

Rozlišení jednicového a přímého charakteru nákladů je významné především při zpracování kalkulací, popřípadě podnikového rozpočtu nákladů a výnosů, včetně následného hodnocení hospodárnosti. Většina jednicových nákladů jsou současně také přímým nákladem, jelikož tím, že vznikají při tvorbě každého výkonu, je možné jejich snadnější měření, a tudíž zjištění na jednotku výkonu. To platí zejména při provádění jediného druhu výrobku a v podmínkách kusové sortimentní výroby u jednicových materiálových nákladů. Následně je tak možné evidovat skutečnou spotřebu podle výkonů v systému operativní evidence a vytvořit tak normy spotřeby těchto ekonomických zdrojů.

Ne vždy však náklad jednicový musí být také nákladem přímým. Tuto situaci je možné vypořádat především v podmínkách procesních sortimentních výrob a sdružených výrob. Nákladový úkol těchto nepřímých jednicových nákladů není možné stanovit individuálně pro jednotlivý výkon, jelikož neexistuje norma spotřeby na výkon. Obvykle je stanoven obdobně jako v případě režijních nákladů a bývá součástí podnikového rozpočtu nákladů. [8]

Vztah režijních a nepřímých nákladů

Většina režijních nákladů je společná více druhům výkonů, jelikož vytvářejí podmínky pro průběh výrobního procesu. Z kalkulačního hlediska se tedy jedná o nepřímé náklady. Příkladem mohou být odpisy výrobního zařízení, na kterém probíhá výroba více druhů výrobků. Bude se jednat o náklad režijní, ale současně také o náklad nepřímý, jelikož není možné přesně zjistit podíl opotřebení na každý výrobek.

Režijní náklad může být také nákladem přímým. Jedná se o případ homogenní výroby, kdy se vyrábí pouze jeden druh výkonu. [8]

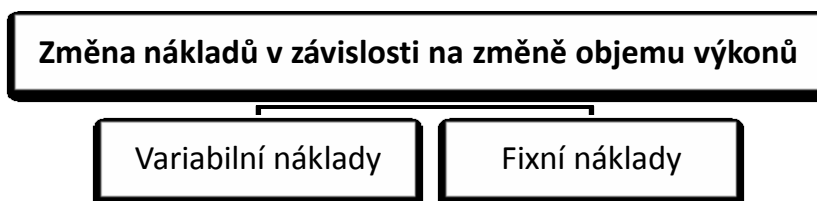
3.1.5 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

Předchozí členění nákladů se věnovalo především takovému členění nákladů, jež řídicí pracovníci využívají pro řízení podnikatelského procesu, o jehož základních parametrech již bylo v zásadě rozhodnuto. Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování je zaměřeno na členění, která jsou důležitá pro zhodnocení budoucích variant podnikání. Tato členění jsou obsahem především té části vnitropodnikového účetnictví, které se orientuje na informace pro rozhodování.

„Členění nákladů podle jejich závislosti na objemu finálních, ale i dílčích výkonů se začalo systematicky využívat ve dvacátých letech 20. století; jeho aplikace se často považuje za „přerod“ klasicky orientovaného nákladového účetnictví v účetnictví manažerské. To si totiž už nekladlo za cíl dávat „pouze“ odpovědi na otázky týkající se minulosti („Jaké byly skutečné náklady prodaných výrobků?“) nebo zajišťující srovnání skutečně dosažených výsledků se žádoucím stavem („Jaké byly tyto skutečné náklady ve vztahu ke kalkulovaným nebo rozpočtovaným?“), ale začalo poskytovat také informace o **alternativách budoucího vývoje** („Jak se změní výše nákladů, výnosů a zisku, pokud zvýšíme objem výroby konkrétního výrobku o 10 procent?“), jak tvrdí Král (2010, s. 78).

Základem tohoto členění, viz schéma 3.5., jsou dvě základní skupiny nákladů. Náklady variabilní a náklady fixní. Členění nákladů na variabilní a fixní doplňuje členění nákladů na jednicové a režijní, přímé a nepřímé. [2, 4]

Schéma 3.5– Členění nákladů z hlediska jejich závislosti na změnách objemu výkonů



Zdroj: [4] – vlastní zpracování

Variabilní náklady

Jedná se o náklady, které se mění v bezprostřední závislosti na množství výkonů, jsou tedy náklady opakovaně vkládanými. Jedná se například o spotřebu základních materiálů. Podle typu závislosti těchto nákladů na objemu výkonů jsou rozlišovány proporcionální, podproporcionální a nadproporcionální variabilní náklady.

Náklady **proporcionální** se mění přímo úměrně se změnou množství výkonů. Tempo růstu jak nákladů, tak i množství výkonů je stejné. Obecně se při řízení tohoto typu nákladů předpokládá, že jsou vyvolané jednotkou výkonu. Náklady, které na tuto jednotku připadají, jsou konstantní a jejich celkový objem roste přímo úměrně počtu vyrobených výkonů. Příkladem proporcionálních nákladů jsou všechny náklady jednicové, ale také část režijních nákladů, která je ovlivněna stupněm využití kapacity. Vývoj celkových proporcionálních nákladů je možné vyjádřit funkcí:

$$VN = vn \cdot Q \quad (3.1)$$

Kde:

VN = celkové variabilní náklady v Kč

vn = variabilní náklady na jednotku v Kč

Q = objem výkonů

Proporcionální typ vývoje variabilních nákladů bývá zjednodušeně předpokládán při řešení úloh využívajících znalostí nákladů, jako je například analýza bodu zvratu, při plánování nákladů, ale také při tvorbě kalkulací. Většina variabilních nákladů v reálných podmínkách vykazuje právě lineární vztah k objemu výkonů. [4, 8]

Podproporcionální neboli degresivní náklady rostou v jejich celkové výši pomaleji než objem výkonů. Tempo růstu je menší než tempo růstu objemu výkonů. Jejich vývoj lze vyjádřit kvadratickou funkcí:

$$VN_{POD} = b \cdot Q - c \cdot Q^2 \quad (3.2)$$

Kde:

VN_{POD} = celkové podproporcionální variabilní náklady

b, c = parametry nákladové funkce

Q = objem výkonů

Pro tyto náklady stejně jako pro náklady proporcionální platí, že jestliže se nevyrábí, žádné nevznikají. Podproporcionální náklady jsou charakteristické skutečností, že při zvyšování objemu výkonů jsou přírůstky nákladů nižší než přírůstek výkonů a přírůstky nákladů se zvyšujícím se objemem výkonů postupně klesají. [8]

Nadproporcionální neboli progresivní náklady rostou v jejich celkové výši rychleji, než roste objem výkonů. Tempo růstu progresivních nákladů je vyšší než tempo růstu objemu výkonů. Jejich vývoj lze vyjádřit kvadratickou funkcí:

$$VN_{NAD} = b \cdot Q + c \cdot Q^2 \quad (3.3)$$

Kde:

VN_{NAD} = celkové nadproporcionální variabilní náklady

b, c = parametry nákladové funkce

Q = objem výkonů

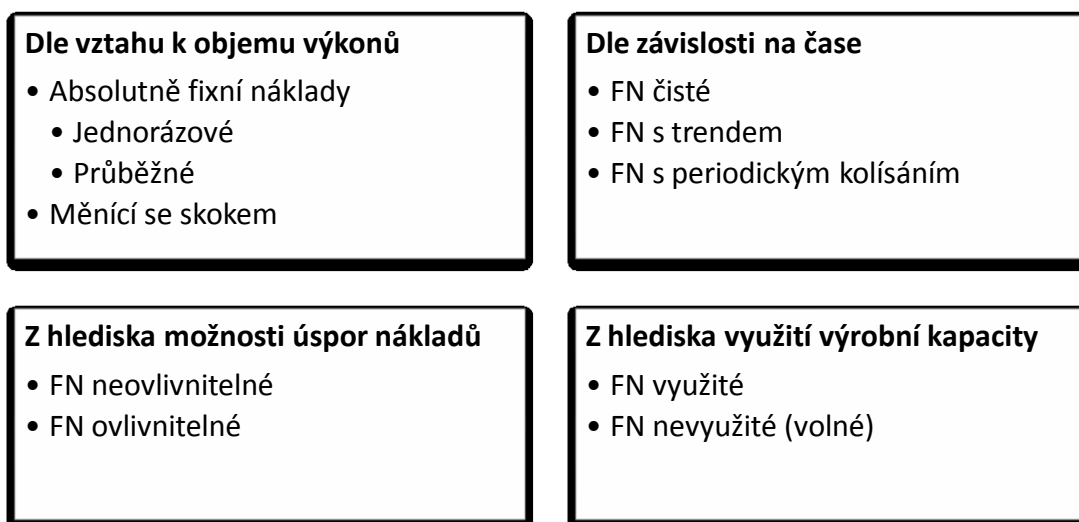
Pro progresivní náklady rovněž platí, že jestliže se nevyrábí, žádné náklady nevznikají. Jsou charakteristické skutečností, že při zvyšování objemů výkonů jsou přírůstky nákladů vyšší než přírůstky výkonů a přírůstky nákladů se zvyšujícím se objemem výkonů postupně rostou.

Nadproporcionální vývoj celkových nákladů v podniku by měl být výjimečný. V případě zjištění této skutečnosti by měli odpovědní pracovníci provést podrobnou analýzu a opatření, které by zamezilo tomuto vývoji variabilních nákladů. [8]

Fixní náklady

Jedná se o náklady, které se nemění v určitém rozsahu prováděných výkonů nebo aktivity podniku. Označují se taky za náklady konstantní. Fixní náklady se projevují jako dlouhodobě vytvořená kapacita, která se aktivně účastní procesu tvorby výkonů. Na fixní náklady lze pohlížet z mnoha hledisek, jak ukazuje schéma 3.6.

Schéma 3.6 – Členění fixních nákladů



Zdroj: [8] – vlastní zpracování

V rámci členění fixních nákladů podle vztahu k objemu výkonů je možné vymezit **absolutně fixní náklady** a **fixní náklady měnicí se skokem**. V případě absolutně fixních nákladů se jedná o takové náklady, jejichž celková výše se nemění, i když se objem produkce mění. Tyto se dále člení na náklady **jednorázové**, které jsou obvykle vynaloženy před zahájením vlastní činnosti (např. náklady spojené se záběhem výroby, licence, školení, know-how) a na náklady **průběžné**, které se vynakládají opakovaně v určitých časových intervalech (např. odpisy administrativních budov, pojištění, nájemné). Fixní náklady měnicí se skokem jsou neměnné v celkové výši jen v rámci určitého objemu kapacity. Po překročení této kapacity se zvyšují fixní náklady najednou, tzn. skokem, jelikož je nutné pořídit další např. výrobní halu, výrobní zařízení a podobně. To se promítne jako zvýšení odpisů dlouhodobého hmotného majetku, dále jen DHM, nájemného, pojistného, úroků, mezd atd.

Při členění fixních nákladů v závislosti na čase je možné rozlišit čisté fixní náklady, fixní náklady s trendem a fixní náklady s periodickým kolísáním. **Čisté fixní náklady** se v čase nemění, jedná se o absolutně fixní náklady. Např. odpisy správních budov, mzdové náklady správních pracovníků a podobně. **Fixní náklady s trendem** již zahrnují vliv činitele času. Jedná se například o nájemné, pojistné, nákladové úroky, jejichž výše se časem mění a podobně. **Fixní náklady s periodickým kolísáním** se vyznačují obvykle závislosti na časovém období. Může

se jednat například o spotřebu tepla pro vytápění, rozdílnost potřeby osvětlení pro letní a zimní měsíce a podobně. [8]

Při členění fixních nákladů z hlediska možnosti jejich úspor má tento pohled na fixní náklady význam především při hledání možného absolutního snižování těchto nákladů při nevyužívání vybudovaných kapacit, buď v důsledku nedostatku zakázek, případně jiného výpadku vytvářených výkonů. Rozlišujeme náklady neovlivnitelné a ovlivnitelné. **Neovlivnitelné** náklady jsou těsně spojeny s již existující kapacitou. Ekonomické zdroje na vybudování této kapacity již byly vynaloženy v minulosti a náklady nelze v současné době snížit. Jedná se o tzv. utopené náklady. Lze je kompenzovat jiným investičním rozhodnutím nebo je omezit prodejem těchto fixních aktiv, avšak se současně omezí i stávající kapacita. Příkladem mohou být odpisy administrativních budov, výrobních zařízení a podobně. **Ovlivnitelné náklady** jsou také spojeny s existující kapacitou, kterou zabezpečují, ale je možné jejich výši snížit (např. mzdy pracovníků řídících hlavní činnost, náklady na osvětlení a vytápění prostor). Ovlivnitelnými náklady mohou být i další fixní náklady, které s kapacitou těsně nesouvisí, ale zabezpečují nezbytné činnosti podniku (např. mzdové náklady správních pracovníků, spotřeba kancelářských potřeb). Jedná se o náklady tzv. vyhnutelné. Současně s omezením těchto nákladů by mělo dojít k poklesu výdajů spojených s úhradou těchto ekonomických zdrojů. Provedené úspory nesmí ohrozit kvalitu produkce, bezpečnost a organizace práce a vyvolat další náklady. [4, 8]

Při členění fixních nákladů podle využití kapacity se zohledňuje využívání či nevyužívání kapacit, které jsou k dispozici pro podnikatelskou činnost. Zároveň je tento pohled na náklady kritériem pro hodnocení a řízení hospodárnosti využití fixních nákladů. Rozlišujeme využitě a nevyužitě fixní náklady. **Využitě fixní náklady** odpovídají té části fixních nákladů, jež je naplněna zhotoveným objemem výkonů. Zahrnují tu část celkových fixních nákladů, která odpovídá využitě kapacitě. Důsledkem lepšího využívání výrobních kapacit dochází ke snižování průměrných fixních nákladů na jednotku produkce. Tím dochází ke zvyšování hospodárnosti vynaložených fixních nákladů formou výtěžnosti. **Nevyužitě náklady** vznikají v případě, kdy fixní náklady, které vytvářejí danou kapacitu, nejsou využívány v důsledku nižšího objemu výkonů než daná kapacita umožňuje. Zahrnují tu část celkových fixních nákladů, která odpovídá nevyužitě části výrobní kapacity. Důsledkem nižšího využívání kapacity je zvyšování průměrných fixních nákladů na

jednotku produkce, a to vlivem působící deprese fixních nákladů. Tím dochází k poklesu hospodárnosti vynaložených fixních nákladů. Zároveň tak dochází ke snížení účinnosti a efektivnosti vložených ekonomických zdrojů. [8]

Správné rozlišení nákladů na variabilní a fixní část je mimo jiné důležité pro rozhodnutí, zda vyrábět a nebo výrobu zastavit. V případě, kdy cena výkonu nebude vyšší než celkové náklady a zároveň bude pokrývat alespoň část fixních nákladů, je vhodné pokračovat ve výrobě výkonu, jelikož tak dochází ke snižování ztráty.

3.2 Kalkulace a základní pojmy používané v teorii kalkulací

Zpracování a využití kalkulací je nezbytnou součástí činností každého podnikatelského subjektu, jehož úspěch, především v tržním hospodářství, závisí mimo jiné také na kvalitě vnitropodnikového ekonomického systému řízení. Za jeden z nejvýznamnějších prvků tohoto systému lze považovat oblast kalkulací nákladů a tvorby cen. Kalkulace nákladů je tím pádem chápána jako základní a nenahraditelná informace o vlastních nákladech na jednotku vytvořenou podnikatelskou činností. Zároveň je možné získat přehled o rentabilitě vlastních výkonů a následně jej aplikovat pro příznivé ovlivňování výsledku hospodaření. [8]

Kalkulací se v nejobecnějším slova smyslu rozumí zjišťování či stanovení nákladů, marže, zisku, ceny, či jiné hodnotové veličiny na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu (výrobek, práci nebo službu). V podnicích je nejčastěji využívanou formou kalkulace přiřazení nákladů externím výkonům. Za externí výkony lze považovat výkony prodávané na trhu externím zákazníkům. Pro potřeby řízení je neméně důležité i přiřazení nákladů na interní výkony, které jsou předávány mezi útvary v podniku. [2]

Skutečnost, že kalkulace zobrazuje ve vzájemné souvislosti dva základní póly podnikatelského procesu (naturálně vyjádřený výkon a jeho hodnotové parametry) z kalkulace činí nejvýznamnější nástroj, který synteticky zobrazuje vztah věcné a hodnotové stránky podnikání. [4]

Kalkulace vlastních nákladů

Kalkulaci vlastních nákladů je možné popsat jako výpočet, zjištění či stanovení vlastních nákladů výrobků, prací nebo služeb (výkonů), které jsou vymezené jak druhově, tak i objemově. V souvislosti s tvorbou kalkulací vyjadřujících skutečné náklady na výrobek je používán pojem zjišťování. Tyto kalkulace se označují jako kalkulace výsledné. Pojem stanovení se potom využívá v případech tvorby kalkulací

vyjadřujících předem stanovené náklady na výrobek. Tyto jsou označovány jako předběžné kalkulace.

Za výkony lze považovat výrobky, polotovary, práce, služby a zboží, jež jsou výsledkem výrobního procesu. Kalkulace nákladů jsou sestaveny z hlediska směru výkonu pro externí výkony i vnitropodnikové neboli interní výkony, z hlediska jejich dokončení na dokončené i nedokončené výkony. [8]

Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace mohou být obecně všechny druhy jak dílčích, tak i finálních výkonů, jež podnik vyrábí a pro které se kalkulace nákladů sestavují. Mohou přitom vznikat:

- jediný druh výkonu (v tomto případě se jedná o homogenní výrobu s jedním druhem výkonu),
- více druhů výkonů, které vznikají stejným technologickým procesem nebo postupem, ty se liší např. tvarem, velikostí apod. (v tomto případě se jedná o homogenní výrobu s více druhy výkonů),
- více druhů výkonů, které se liší jakostí, používaným materiálem, různým technologickým procesem či postupem (v tomto případě se jedná o heterogenní výrobu s více druhy výkonů).

Charakter předmětu kalkulace má vliv na aplikaci kalkulační techniky a na výběr přijatelného druhu kalkulace. V případech, kde je výsledkem jediný druh výkonu neboli homogenní výroba, je sestavení kalkulace nákladů poměrně snadné, jelikož všechny náklady se vztahují právě k jednomu výrobku a jsou přímé. U výroby, kde vzniká více druhů výkonů, tedy v homogenní výrobě s více druhy výkonů nebo v heterogenní výrobě, se vyskytují vedle přímých nákladů také náklady nepřímé. Ty musí být pomocí určité kalkulační techniky rozvrženy na jednotlivé výkony, což při tvorbě kalkulací nákladů způsobuje komplikace. [8]

Kalkulační jednice

Kalkulační jednici je možné definovat jako konkrétní výkon, vymezený měrnou jednotkou, druhem, místem vzniku, na který se stanovují či zjišťují vlastní náklady a další hodnotové veličiny. Definování kalkulační jednice by mělo respektovat potřeby či zvyklosti věcného řízení podnikových procesů. Vymezuje se proto v jednotkách, ve kterých se výkon prodává externím zákazníkům, nebo kterým odpovídají stanovené normy spotřeby dle technologie tvorby výkonů. [2, 8]

Kalkulované množství

Kalkulované množství se definuje jako počet kalkulačních jednic, pro něž se stanovují či zjišťují celkové náklady. Jeho množství je významné především z hlediska určení průměrného podílu fixních nákladů, které připadají na kalkulační jednici. Kalkulované množství souvisí s časovým obdobím, za které se kalkulace nákladů sestavují, a hromadným či zakázkovým charakterem výroby nebo jiného typu podnikatelské činnosti.

V případě hromadné výroby se kalkulace nákladů sestavují za nebo pro pravidelný, nejčastěji kalendářní časový interval (měsíc, čtvrtletí, pololetí, rok). Z tohoto důvodu je kalkulované množství v tomto případě dáno množstvím výkonů jednotlivých kalkulačních jednic za období zpracování kalkulací.

Zakázková činnost je svou povahou z časového hlediska neperiodická, jelikož jednotlivé zakázky obsahují různý počet a strukturu výkonů a zároveň tedy i kalkulačních jednic. V tomto případě je kalkulované množství výkonů za období trvání zakázky (trvá-li zakázka půl roku, kalkulované množství bude množství výkonů za půl roku). Je nutné přitom respektování podmínky, že ke kalkulovanému množství kalkulačních jednic za určité období musí být v kalkulaci přiřazeny náklady za stejné období. [4, 8]

3.3 Struktura kalkulací a kalkulačních vzorců

Struktura nákladových položek, v níž se stanovují náklady výkonů, bývá v každém podniku vyjádřena individuálně v tzv. kalkulačním vzorci. Kalkulační vzorce jsou velice různorodé, neboť každý podnik si může zvolit kalkulační vzorce podle vlastních potřeb neboli rozhodovacích úloh a nároků na jejich informační podporu. Významným rysem kalkulací progresivních podniků je fakt, že způsob řazení nákladových položek, podrobnost jejich členění, se stanovuje variantně s ohledem na využití kalkulace v hodnotovém řízení. Struktura nákladů v obecné podobě se koncepčně liší v kalkulaci plných nákladů v porovnání s kalkulací variabilních nákladů, v kalkulaci v součtovém tvaru v porovnání s kalkulací v retrográdním tvaru. [2]

Ve spojení s vysvětlením konkrétních možností přiřazování nákladů se nejčastěji vychází ze struktury, jež je historicky nejstarší, a představuje ji struktura položek kalkulace plných nákladů. Důvodem je, že tato kalkulace věnuje důležitou pozornost problematice přiřazování nákladů, tzn. rozlišení, jestli se jedná o náklady

přímé nebo nepřímé. Další členění nákladů, které se v kalkulaci využívá, je členění na náklady jednicové a režijní, případně variabilní a fixní, vznikají vždy v konkrétní kombinaci s členěním nákladů na přímé a nepřímé. Ve své podstatě se jedná o propojení několika základních přístupů členění nákladů. [2]

Historicky nejstarší a nejjednodušší podoba, s velmi málo podrobným členěním nákladových položek, je následující struktura kalkulačního vzorce kalkulace plných nákladů:

Přímý jednicový materiál

Přímé jednicové osobní náklady

Ostatní přímé náklady

= přímé náklady výroby výkonu

Nepřímé výrobní režijní náklady

= plné náklady výroby výkonu

Přímé prodejní a distribuční náklady

Nepřímé prodejní a distribuční náklady

= plné náklady výkonu

Nepřímé náklady na správu a řízení

= úplné náklady výkonu

Zdroj: [2] – vlastní zpracování

3.3.1 Typový kalkulační vzorec

Toto pojetí kalkulačního vzorce se v našich podnicích prosazuje docela těžce. Zásadním obecným důvodem tohoto faktu byla deformovaná úloha kalkulace v podmínkách centrálně plánovitého řízení, tzn. poskytovat podklady pro nákladovou tvorbu cen, jež probíhala na nadpodnikové úrovni. Tlak, který byl legislativně prosazován, na předkládání kalkulací na nadpodnikové úrovni byl doprovázen požadavky na unifikaci vykazovaných informací, a to ve struktuře vykazovaných nákladů, v jejich rozsahu, ve sjednoceném obsahu vykazovaných položek a v některých případech také ve stanovení rozvrhové základny. [4]

Pojem „kalkulační vzorec“ se kvůli těmto historickým souvislostem často spojuje s jeho tzv. typovou podobou, která byla předmětem úpravy všech vyhlášek o kalkulaci. Struktura typového kalkulačního vzorce je následující:

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní režie

Vlastní náklady výroby

5. Správní režie

Vlastní náklady výkonu

6. Odbytová režie

Úplné vlastní náklady výkonu

7. Zisk / ztráta

Cena

Položky uvedené pod pořadovými čísly 1, 2 a 3 v typovém kalkulačním vzorci představují přímé náklady, kalkulační položky uvedené pod čísly 4, 5 a 6 jsou nepřímými náklady. [4]

Pro hodnocení typového kalkulačního vzorce jsou významné tyto vlastnosti:

- typový kalkulační vzorec má obecný charakter – je možné jej použít pro libovolný druh a obor podnikatelské činnosti,
- jednotlivé nákladové položky mají jednotnou obsahovou náplň nákladových druhů bez ohledu na obor činnosti,
- v typovém kalkulačním vzorci jsou rozlišeny pouze přímé a nepřímé náklady, není zde rozlišen jednicový a režijní charakter nákladů.

Výhodou takto vytvořeného kalkulačního vzorce je jeho univerzálnost a možnost porovnávání kalkulací teoreticky všech výkonů, což vyhovovalo tehdejšími podmínkám centrálního řízení ekonomiky. Pro podmínky tržní ekonomiky má tento typ kalkulačního vzorce některá poměrně podstatná omezení.

Ve vzorci se nachází kalkulační položky, jež obsahují nákladové druhy s různým vztahem k výkonům. Například kalkulační položka „výrobní režie“ obsahuje odlišné nákladové druhy, jež mají různou příčinnou souvislost mezi náklady a výkony, jako např. odpisy DHM, kancelářské potřeby apod. [8]

Kalkulace, která je vyjádřená pomocí tohoto vzorce, je statickým vyjádřením nákladů na kalkulační jednici. To znamená, že kalkulace je platná jen pro určitý objem výkonů. Při změně objemu výkonů je nutno kalkulaci přepočítat. Tato skutečnost je způsobena nerozlišováním fixních a variabilních nákladů.

Dalším omezením je skutečnost, že v typovém kalkulačním vzorci nejsou rozlišeny náklady relevantní a irelevantní při řešení rozhodovacích úloh. [8]

3.3.2 Retrográdní kalkulační vzorec

V odezvě na omezení typového kalkulačního vzorce se proto v současné době uplatňují kalkulační vzorce, které jsou charakteristické jednak odlišně vyjádřeným vztahem nákladů výkonu k ceně, ale také variantně strukturovanými náklady výkonů.

Mnoho podniků vyjadřuje už strukturou kalkulačního vzorce zásadní rozdíl mezi kalkulací nákladů a kalkulací ceny. Rozdíl mezi oběma kalkulacemi nespočívá ve formálním rozšíření kalkulace nákladů o propočet průměrného zisku, který připadá na výkon (jak by se mohlo zdát z typového kalkulačního vzorce), ale v odlišném přístupu k tvorbě obou skupin kalkulací. [4]

Kalkulace ceny vychází především z úrovně marže nebo zisku, který musí podnik generovat, aby byla zajištěna potřebná výnosnost kapitálu. Úroveň zisku se pak analyzuje ve vztahu k ceně, které je podnik schopen dosáhnout s ohledem na užité vlastnosti svých výkonů, konkurenci na trhu a dalšími faktory, a ve vztahu k nákladům jako vnitřní schopnosti firmy daný výkon úspěšně prodávat.

Kalkulace nákladů, která zobrazuje reálnou úroveň dosažitelné hospodárnosti a ziskovosti výkonů, je informačním nástrojem důvěrného charakteru, a tudíž není prezentována externě.

Vzájemný vztah reálné kalkulace nákladů, průměrného zisku a dosažené ceny není součtový, ale spíše rozdílový. Takhle ho uvádějí tzv. retrográdní kalkulační vzorce. Ty vycházejí z ceny či z jiných jejích variant a úroveň zisku (případně jinak vyjádřeného přínosu výkonu k celkovému podnikovému zisku) vyjadřují jako rozdíl mezi cenou a náklady. Příklad retrográdního kalkulačního vzorce je následující:

Základní cena výkonu

-
- Dočasná cenová zvýhodnění
 - Slevy zákazníkům (množstevní, sezónní)

CENA PO ÚPRAVÁCH

-
- Náklady

ZISK

Zdroj: [4] – vlastní zpracování

3.3.3 Kalkulační vzorce oddělující fixní a variabilní náklady

Struktura vykazovaných nákladů je důležitým prvkem, kterého si všímají další modifikace kalkulačních vzorců. Především pro řešení rozhodovacích úloh na již existující kapacitě je účelné vykázat v kalkulačním vzorci odděleně náklady, jež jsou ovlivněny změnami objemu výkonů (variabilní náklady) a náklady fixní. Základní podobatého kalkulace variabilních nákladů je uvedena v následujícím textu:

CENA PO ÚPRAVÁCH

– Variabilní náklady výrobku

- Přímé (jednicové) náklady
- Variabilní režie a další

Marže

– Fixní náklady v průměru připadající na výrobek

Zisk v průměru připadající na výrobek

Velice často využívanou ideou odděleného kalkulování (ale také i řízení a informačního zobrazení) fixních a variabilních nákladů dále rozvíjejí tzv. dynamické kalkulace a kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů. Obě jsou založeny na kombinaci členění nákladů dle závislosti na objemu prováděných výkonů a dalšími hledisky. [4]

3.3.4 Dynamická kalkulace

Dynamická kalkulace vychází z tradičního kalkulačního členění nákladů na přímé a nepřímé náklady a z členění nákladů dle fází reprodukčního procesu. Je tak zachován informační základ typového kalkulačního vzorce. Vypovídací schopnost dynamické kalkulace je však rozšířena o odpověď na otázku, jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny změnami v objemu prováděných výkonů. Tato forma kalkulace je využívána především jako podklad pro ocenění vnitropodnikových výkonů, jež jsou předávány na různé úrovně podnikové struktury. Jedna z jejích variant je následující:

Přímé náklady**Ostatní přímé náklady**

- Variabilní
- Fixní

Přímé náklady celkem**Výrobní režie**

- Variabilní
- Fixní

Náklady výroby**Prodejní režie**

- Variabilní
- Fixní

Náklady výkonu**Správní režie**

Plné náklady výkonu

Zdroj: [4] – vlastní zpracování

3.3.5 Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů představuje modifikaci kalkulace variabilních nákladů. Jejím primárním odlišujícím rysem je skutečnost, že se fixní náklady neposuzují jako nedělitelný celek. Jejich hlavní rozčlenění vychází ze snahy oddělit fixní náklady alokované na principu příčinné souvislosti od fixních nákladů, které jsou přiřazovány podle jiných principů. [4]

Detailněji se následně v kalkulacích člení především první skupina nákladů, a to dle toho, zda byly fixní náklady vyvolány konkrétním druhem výrobku či skupinou výrobků. Odděleně se potom kalkuluje část fixních nákladů podniku, jejichž vztah k jednotlivým výkonům je vzdálený a které jsou přičítány na principech úhrady či průměrováním. Způsob vyjádření tohoto typu kalkulace je následující:

CENA PO ÚPRAVÁCH

– Variabilní náklady výrobku

- Přímé náklady
- Variabilní režie

Marže I

– Fixní výrobkové náklady

Marže II

– Fixní náklady skupiny výrobků

Marže III

– Fixní náklady podniku

ZISK (ztráta) v průměru připadající na výrobek

Zdroj: [4] – vlastní zpracování

3.3.6 Kalkulace relevantních nákladů

Tento typ kalkulačního vzorce si dále všímá především stupňovitě rozvrstvených fixních nákladů z hlediska jejich vztahu k peněžním tokům. Kalkulace relevantních nákladů má význam především v případech, kdy struktura fixních nákladů (jejich členění dle příčinného vztahu k výkonům) je nestejnorodá také z hlediska jejich nároků na peněžní výdaje. Uplatnění lze využít hlavně ve dvou typech rozhodovacích úloh. Jednak při optimalizaci sortimentu na existující kapacitě, kdy je informace o vztahu fixních nákladů k výdajům základní indikací k rozlišení tzv. utopených a vyhnutelných nákladů, ale také při úvahách o dolním limitu ceny ve vazbě na financování konkrétní zakázky.

Struktura kalkulace relevantních nákladů je obdobná kalkulační struktuře se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů. Rozdílem je to, že položky nákladů jsou podrobněji rozděleny na náklady, jež ve sledovaném období mají zároveň vliv na peněžní toky, jako jsou například časové mzdy, nájemné, a které nikoliv, například odpisy strojního zařízení, licence, náklady na reklamu a podobně. [4]

3.4 Členění kalkulací dle času sestavení a funkce při řízení

Dle tohoto hlediska je možné kalkulace rozlišit na předběžné, výsledné a specifické. Podrobnější členění zobrazuje schéma 3.7.

Schéma 3.7 – Členění kalkulace podle času sestavení a funkce při řízení



Zdroj: [8] – vlastní zpracování

3.4.1 Předběžná kalkulace

Představuje souhrnný název pro kalkulace, které jsou zpracovávány před zahájením procesu tvorby konkrétního výkonu, který je předmětem kalkulace. Pomocí těchto kalkulací jsou vyjádřeny předem stanovené náklady dané kalkulační jednotice. Předběžné kalkulace je možné dále rozdělit na operativní, plánové a propočtové. Opakem předběžných kalkulací jsou kalkulace výsledné. [4, 8]

Operativní kalkulace

Operativní kalkulací se vyjadřuje výše předem stanovených nákladů na kalkulační jednotici v konkrétních technických, technologických a organizačních podmínkách, které jsou určené pro zhotovení výkonu. Tyto kalkulace se sestavují na základě podrobných operativních norem spotřeby ekonomických zdrojů (např. materiálů) pro jednotlivé činnosti při provedení každé jednotky výkonu. Operativní norma je úkolem ve spotřebě zdrojů pro výrobu konkrétního výkonu. Změna podmínek vede ke změně a přepočtu kalkulace, z tohoto důvodu se operativní kalkulace považuje za kalkulaci okamžikovou.

Operativní kalkulace se sestavují na období, ve kterém se předpokládá, že nebude docházet ke změnám podmínek technických, technologických, organizačních i změnám cen ekonomických zdrojů a předpokládaného objemu výkonů. Jedná se například o pololetí, čtvrtletí případně měsíc v podmínkách hromadné výroby. U zakázkového typu činnosti je obdobím pro sestavení těchto kalkulací doba trvání zakázek. Rovněž se předpokládá stabilita výše uvedených podmínek. [8]

Plánová kalkulace

Touto kalkulací se vyjadřují průměrné náklady, kterých se má dosáhnout u určitého výrobku, práce či služby v plánovacím období. Je provázána s plánem nákladů podniku a jsou v ní respektovány výrobní, technologické a organizační podmínky předpokládané v období, ve kterém se plán sestavuje. Plánovou kalkulaci lze označit jako kalkulaci intervalovou, jelikož její náklady jsou průměrným úkolem dané kalkulační jednice na určitý časový úsek.

Kalkulace se sestavuje na základě tzv. plánových norem, které jsou úkolem ve spotřebě zdrojů pro útvary technické přípravy výroby i výrobní a ostatní výkonné útvary na plánovací období. Plánové normy jsou tvořeny pro jednicové a zároveň přímé náklady. Plánované nepřímé náklady se pro plánovou kalkulaci získávají z rozpočtu nákladů, jež by měl obsahovat režijní a nepřímé jednicové náklady plánovacího období a souvisejícího útvaru.

Plánová kalkulace představuje horní hranici nákladů pro kalkulaci operativní a je hodnoticím kritériem útvarů technické přípravy výroby. V běžné podnikové praxi je využívána především jako nástroj kontroly skutečně dosažené hospodárnosti výrobků i útvarů hlavní činnosti. [8]

Propočtová kalkulace

Propočtová kalkulace představuje předběžný propočet nákladové náročnosti výkonu, jehož hlavním cílem je vytvářet předpoklady pro předběžné posouzení efektivnosti neboli pro návrh ceny nově zaváděného nebo individuálně prováděného výkonu. Cílem propočtové kalkulace je především vyjádření nákladové náročnosti výkonu, která by odpovídala současným schopnostem podniku, a dodání podkladu pro zpracování cenové nabídky.

Při porovnání s kalkulacemi operativními a plánovými, jsou propočtové kalkulace nejméně přesné. Propočtové kalkulace se využívají především pro řízení ekonomické účinnosti (ziskovost nových nebo inovovaných výkonů), dále jako měřítko a východisko pro tvorbu operativních a plánových kalkulací a pro ověření předběžně stanovené hospodárnosti nového či inovovaného výkonu (porovnání s operativní nebo plánovou kalkulací). [4, 8]

3.4.2 Výsledná kalkulace

Představuje souhrnný název pro kalkulace, které jsou zpracovávány po skončení procesu tvorby konkrétního výkonu, který je předmětem kalkulace. Výslednou kalkulací se vyjadřují průměrné skutečné náklady kalkulační jednice po

jejím dokončení za určité období. Skutečné náklady se zjišťují z účetnictví. Výsledná kalkulace může mít jak intervalový, tak i okamžikový charakter.

Intervalová výsledná kalkulace

O intervalovou výslednou kalkulaci se jedná v případě, jestliže jsou v kalkulaci zachyceny náklady na výrobek za kalendářní období, ve kterém jsou náklady evidovány v účetnictví. Využívá se k hodnocení skutečně dosažené hospodárnosti vynakládaných nákladů za kalendářní období, a to jejím porovnáním s intervalovou plánovou kalkulací platnou v určitém kalendářním časovém intervalu. [4, 8]

Okamžiková výsledná kalkulace

Výsledná kalkulace je okamžikovou v případě, kdy jsou v ní zachyceny skutečné náklady na výrobek za kratší období, než je měsíc. Tato kalkulace se většinou zaměřuje na zjištění jednicových nebo významných variabilních nákladů (jednicových i režijních) na výrobek. Využívá se k operativnímu a rychlému hodnocení hospodárnosti vynakládaných nákladů a tím i k řízení variabilních nákladů. [8]

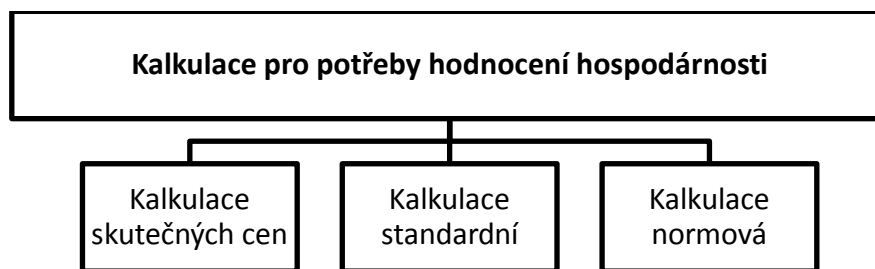
V podnikové praxi se často sestavují předběžné kalkulace, které se následně srovnávají s výslednými kalkulacemi. Vyhodnocují se odchylky mezi těmito kalkulacemi a zjišťují se důvody, které k těmto odchylkám vedly.

3.5 Členění kalkulací pro potřeby hodnocení hospodárnosti

Toto členění se provádí z hlediska využití kalkulací při hodnocení hospodárnosti vynakládaných nákladů podle jednotlivých výkonů. Pro hodnocení hospodárnosti nákladů podle výkonů jsou zapotřebí kalkulace, které tvoří porovnávací základnu, a dále kalkulace, které je možné s touto základnou porovnávat. Tyto kalkulace se odlišují jak použitou průměrnou naturální spotřebou daného nákladového druhu na kalkulační jednici, tak i úrovní ceny daného nákladového druhu. Jestliže v podniku nejsou kalkulace využívány pro hodnocení hospodárnosti vynakládaných nákladů (ale jen pro cenové účely), není možné hovořit o smysluplném sestavování kalkulací.

Členění kalkulací pro potřeby hodnocení hospodárnosti je možné dále členit, jak zobrazuje schéma 3.8 na kalkulace skutečných cen, kalkulace standardní a kalkulace normové. [8]

Schéma 3.8 – Členění kalkulací pro potřeby hodnocení hospodárnosti



Zdroj: [8] – vlastní zpracování

Kalkulace skutečných cen

V této kalkulaci jsou náklady oceněny v reálných cenách včetně různých výkyvů, kurzových vlivů platnými v daném časovém období sestavení kalkulace. Ve své podstatě se jedná o aktuální výslednou kalkulaci nákladů, sestavenou za dané období. Zpracovává se na základě skutečných cen vstupů i skutečných naturálních spotřeb jednicových materiálů a surovin, technologických energií, času jednicových pracovníků atd. na kalkulační jednici.

Při hodnocení hospodárnosti se kalkulace skutečných cen porovnává buď s kalkulací standardní, nebo normovou. Jsou zjišťovány odchylky, vlivy, které působí na výši odchylek, a odpovědnost za jejich vznik. [8]

Kalkulace standardní

Tato kalkulace se vymezuje jako kalkulace nákladů vytvořená a určená pro srovnání se skutečnými náklady jednotlivých výkonů. Ve skutečnosti by bylo vhodné dosáhnout nákladů standardní kalkulace. Tato kalkulace je využívána jako porovnávací základna pro hodnocení skutečně naběhlých nákladů v operativním krátkodobém řízení, v taktickém řízení a strategickém řízení. Standardní kalkulace plní úlohu základní kalkulace, která je srovnávána s kalkulací výslednou. [8]

Kalkulace normová

Normová kalkulace představuje předběžnou kalkulaci sestavenou na základě normy spotřeby zdrojů. Používá se pro operativní hodnocení hospodárnosti výrobního procesu v konkrétních technologických a technických podmínkách. Využívá se v tzv. rozdílové metodě kalkulace.

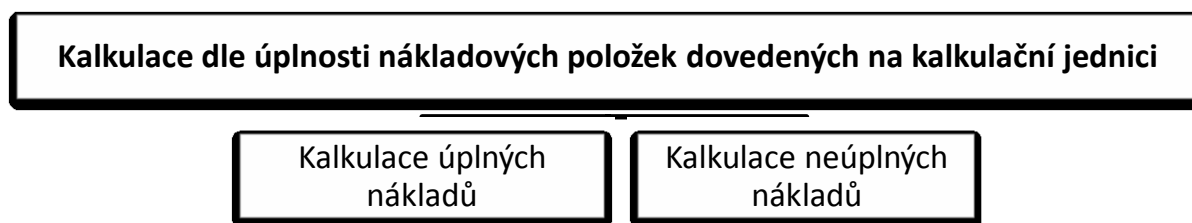
V této metodě se projevuje snaha zapojit rozbor rozdílů mezi předem stanovenými náklady a náklady skutečnými již do samotného systému evidence nákladů ve vnitropodnikovém účetnictví. Tím se zkracuje časový interval mezi zjištěním výše odchylky a opatřením k její nápravě. Výsledky tohoto rozboru je

možné používat pro bezprostřední regulaci výrobního procesu, ne až po skončení účetního období. [8]

3.6 Členění kalkulací dle úplnosti nákladových položek dovedených na kalkulační jednici

Členění kalkulací z tohoto hlediska je prováděno podle rozsahu zahrnutí nákladových položek na kalkulační jednici. Z toho následně plynou rozdílné možnosti využití kalkulaci jak při kontrole, tak i při řízení nákladů a zisku včetně podkladů pro jednání o ceně v rámci krátkodobého i dlouhodobého řízení. Podle tohoto hlediska je možné rozlišit kalkulaci úplných a kalkulaci neúplných nákladů, viz schéma 3.9. [8]

Schéma 3.9 –Členění kalkulace dle úplnosti nákladových položek dovedených na kalkulační jednici



Zdroj: [8] – vlastní zpracování

Kalkulace úplných nákladů

Kalkulace úplných neboli plných nákladů obsahuje buď předběžné, nebo skutečné úplné vlastní náklady při daném objemu výkonů. Jelikož na kalkulační jednici jsou dovedeny veškeré náklady, je možné tuto kalkulaci označit jako kalkulaci absorpční.

Podstata této kalkulace je založena na předpokladu, že provedením každého výkonu jsou vyvolány fixní i variabilní náklady. Úplné vlastní náklady kalkulační jednice tak představují průměrné celkové náklady, které se rovnají součtu průměrných variabilních a fixních nákladů na jednotku výkonu.

Kalkulace úplných nákladů má statický charakter. Výše úplných vlastních nákladů na kalkulační jednici je platná pouze pro určitý objem výkonů. Při změně množství kalkulační jednice se změní i úplné vlastní náklady této kalkulační jednice. Zisk připadající na jednotku výkonu se nevyvíjí lineárně. Tato skutečnost je způsobena degressí jednotkových fixních nákladů. Při určitém objemu výkonů je zisk záporný, při dosažení objemů výkonů na bod zvratu se zisk rovná nule a při vyšších objemech zisk roste. [8]

Tuto kalkulaci je vhodné využít:

- jako informaci o struktuře veškerých nákladů na kalkulační jednici při určitém množství výkonů,
- pro kontrolu a řízení hospodárnosti podle výkonů,
- při řešení rozhodovacích úloh s dlouhodobým účinkem,
- pro stanovení dlouhodobé spodní hranice ceny prodáváného výkonu,
- při vytvoření podkladu pro stanovení ceny výrobků (ta by měla pokrýt průměrné úplné vlastní náklady a umožnit tvorbu zisku). [8]

Kalkulace neúplných nákladů

V této kalkulaci jsou dovedeny na kalkulační jednici pouze přímé nebo variabilní náklady. Omezení pro využití kalkulace úplných nákladů v oblasti krátkodobých rozhodnutí jsou odstraněna právě existencí kalkulací neúplných nákladů. Základní princip spočívá v přiřazení výkonům pouze těch nákladů, jež jsou poměrně lehce na výkon zjistitelné. Těmi jsou právě náklady přímé nebo variabilní. [8]

Kalkulace neúplných nákladů jsou označovány také jako kalkulace variabilních nákladů. Podstata těchto kalkulací je založena na předpokladu, že:

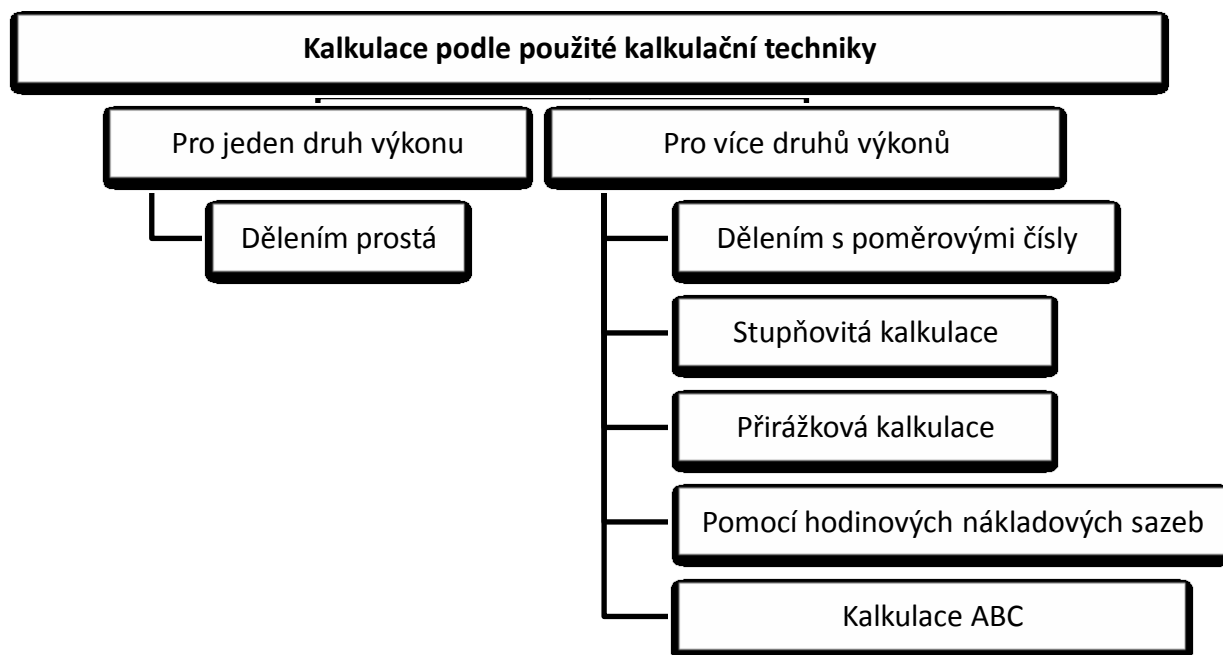
- jednotlivý výkon vyvolává jen variabilní náklady,
- fixní náklady jsou považovány za nedělitelný celek (fixní náklady bylo třeba vynaložit v souvislosti se zajištěním podmínek pro podnikání),
- nezpůsobují-li jednotlivé výkony fixní náklady, potom nepřináší ani zisk,
- ekonomický přínos při prodeji výkonu za konkrétní cenu je vyjádřen pomocí veličiny příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorby zisku (označován také jako marže),
- to, zda bude dosaženo zisku nebo vznikne ztráta, závisí na celkovém rozsahu prodeje (výše výnosů) a jeho struktuře (každý výrobek má jinou marži). [8]

3.7 Členění kalkulací podle použité kalkulační techniky

Kalkulační techniky představují různé způsoby, které jsou používány pro vyčíslení výše a struktury vlastních nákladů na kalkulační jednici. Jedná se především o způsob vyčíslení nepřímých nákladů na výkon. O výběru kalkulační techniky rozhoduje především charakter výrobního procesu a výkonů. Členění kalkulací podle použité kalkulační techniky je možné rozlišit podle množství druhů

výkonů a sice pro jeden druh výkonu a pro více druhů výkonů. Podrobnější dělení tohoto členění zobrazuje schéma 3.10.

Schéma 3.10 – Členění kalkulace podle použité kalkulační techniky



Zdroj: [8] – vlastní zpracování

3.7.1 Pro jeden druh výkonů – kalkulace dělením prostá

Této techniky se využívá v případech, kdy výsledkem procesu tvorby výkonů jsou stejnorodé výkony – kalkulační jednice se stejnou náročností na vynakládané náklady. Tento postup je typický pro homogenní výrobu s jedním druhem výkonu, přičemž jednotlivé na sebe navazující výrobní postupy tvoří jednotný, uzavřený technologický celek.

Skutečnost, že kalkulační jednicí je jeden druh výkonu, všechny spotřebované náklady jsou tedy z kalkulačního hlediska přímými náklady. Zdrojem režijních nákladů pro sestavení kalkulace je rozpočet režijních nákladů. Protože se jedná o naprosto stejnorodé výrobky, podíl režijních nákladů připadající na kalkulační jednici se stanoví dělením plánovaným počtem kalkulačních jednic (plánovaným kalkulovaným množstvím). [8]

3.7.2 Pro více druhů výkonů

V podmínkách, kdy se vyrábí více druhů výkonů existuje kalkulační technika dělením s poměrovými čísly, kalkulace stupňovitá, přirážková, kalkulace pomocí hodinových nákladových sazeb a kalkulace ABC.

Dělením s poměrovými čísly

Tato kalkulační technika se využívá v podmínkách homogenní výroby s více druhy výkonů. Jednotlivé výkony jsou přitom vytvářeny stejným technologickým postupem, ale odlišují se určitými parametry, jako je např. velikost, hmotnost atd. V takovém případě výroby se vyskytují z kalkulačního hlediska jednak náklady přímé, jež jsou zjištělné na kalkulační jednici, ale také náklady nepřímé, ty jsou na kalkulační jednici nezjištělné.

Nejzásadnějším problémem při tvorbě této kalkulace je stanovení nebo zjištění nepřímých nákladů na kalkulační jednici. Při jejich výpočtu se předpokládá, že rozdílné nepřímé náklady jednotlivých kalkulačních jednic nejsou způsobeny rozdíly v technologii, ale jsou odvozovány z rozdílných parametrů jednotlivých výkonů, které ve svém důsledku znamenají odlišnosti v náročnosti zpracování výkonů a tím také odlišnou výši přiřazených nepřímých nákladů. Na zpracování náročnějším výkonům jsou přiřazeny vyšší nepřímé náklady na jeho jednotku než výkonům, které jsou na zpracování méně náročné.

Při rozvrhování nepřímých nákladů se odvozuje poměr těchto nepřímých nákladů mezi kalkulačními jednicemi. Ten je vyjádřen pomocí tzv. poměrových čísel (koeficientů obtížnosti). Poměrová čísla vyjadřují poměr náročnosti zpracování jednotlivých výkonů vzhledem k základnímu výrobku daného sortimentu. [8]

Stupňovitá kalkulace

Dosavadní kalkulační techniky byly aplikovány v podmínkách procesů tvorby výkonů s jedním technologicky uzavřeným celkem. V řadě odvětví však probíhá členitý proces tvorby výkonů, to znamená proces probíhající v několika na sebe navazujících úsecích, označovaných jako fáze či stupně.

Fáze výroby se vyznačuje tím, že produkce, která postupně prochází jednotlivými výrobními úseky, kvalitativně nemění svou povahu. Jednotlivé úseky si předávají rozpracované výrobky od počáteční do konečné fáze. Fáze se liší druhem prováděných prací, mohou být místně i časově odlišeny. Tato výroba se označuje jako fázová výroba.

Stupeň výroby se vyznačuje tím, že výchozí materiál v technologicky uzavřeném úseku získává vždy nové kvalitativní vlastnosti. Dokončený produkt každého stupně výroby, kromě posledního, představuje výchozí polotovar pro různé výrobky navazujících výrobních stupňů. Polotovar je možné prodat mimo podnik. Taková výroba se označuje jako výroba stupňová. [8]

Pro použití kalkulace dělením v podmínkách jak fázové, tak stupňové výroby, je možné vymezit tyto předpoklady:

- jednotlivé výrobní fáze nebo stupně by měly produkovat stejnorodé výrobky nebo takové, které je možné na stejnorodé převést za pomoci poměrových čísel,
- pro zachycování nákladů podle jednotlivých výrobních fází a stupňů je nutno také uzpůsobit členění středisek ekonomické struktury podniku tak, aby byla respektována technologie výroby,
- je nutné přesné zjišťování stavu a pohybu vyráběné produkce v jednotkách množství dle jednotlivých úseků výroby.

V podmínkách členité výroby se dále sestavuje kalkulace postupná a průběžná. [8]

Kalkulace postupná je kalkulace, při které je spotřeba polotovarů vyrobených v předchozích stupních výroby vykazována v kalkulaci navazujících stupňů výroby komplexní položkou polotovary vlastní výroby. Předmětem kalkulace je výkon každého výrobního stupně od počátku až do konce výrobního procesu (polotovar i konečný výrobek). Ocenění spotřebovaných polotovarů vlastní výroby se provádí na úrovni vnitropodnikové ceny, ta obvykle vychází z vlastních nákladů výroby předcházejícího výrobního stupně. Tento druh kalkulace se využívá ve stupňové výrobě.

Kalkulace průběžná představuje kalkulaci, při níž jsou druhotné náklady na spotřebované polotovary nebo produkty, které jsou vyrobené v přecházejících fázích nebo stupních, rozloženy v kalkulaci navazující výrobní fáze nebo stupně na původní složky jejich nákladů. Používá se jak ve fázové, tak i ve stupňové výrobě. Předmětem kalkulace je většinou konečný výkon daného výrobního procesu. [8]

Přirážková kalkulace

Přirážková kalkulace se používá v podnicích, ve kterých se vyrábí více výkonů jiného typu, které jsou výsledkem různorodého technologického procesu nebo různých činností. Používá se tedy v podnicích s heterogenními výkony. Jedná se o metodický postup přiřazování nákladů výkonům a jejich kalkulačním jednicím. Kalkulace přirážková je opakem kalkulace dělením, která se od ní liší tím, že při kalkulaci dělením se náklady přiřazují výkonům ve vztahu k množství různě vyjádřených kalkulačních jednic. Metody přirážkové naopak využívají pro přičítání nákladů výkonům hodnotově či naturálně vyjádřené rozvrhové základny. [4, 8]

Nepřímé náklady v přírážkové kalkulaci se na výkony rozvrhují dle veličin, které se označují jako rozvrhové základny, a přičítání nepřímých nákladů na kalkulační jednici se provádí pomocí přírážek nebo sazeb nepřímých nákladů. Hlavním problémem této kalkulace je tedy správné určení nejvhodnějších rozvrhových základen, které zabezpečí ekonomicky zdůvodněné přiřazení nepřímých nákladů kalkulačním jednicím.

Rozvrhovou základnou by měla být taková veličina, k níž jsou nepřímé náklady v příčinné souvislosti. Výše rozvrhové základy má být lehce zjistitelná u jednotlivých kalkulovaných výkonů a snadno kontrolovatelná. Zdrojem údajů, které se používají jako rozvrhové základy, mohou být normy spotřeby, operativní evidence o výrobě atd. [8]

Peněžní rozvrhové základny jsou vyjádřeny v hodnotových jednotkách, přitom jsou nejčastěji využívány nákladové veličiny, jako například přímý materiál, přímé mzdy apod. Tyto rozvrhové základy jsou snadno zjistitelné z norem, případně také z kalkulací. Výše je ovlivněna cenovou úrovní vstupů, která vzhledem k dynamice cen může nepříznivě ovlivňovat stabilitu rozvrhových základen a tím i poměrů nákladů mezi výrobky. Velmi často používanou peněžní rozvrhovou základnou je kalkulační položka „přímé mzdy“.

Naturální rozvrhové základny jsou vyjádřeny v naturálních jednotkách, např. hmotnost výrobku, délka, čas zpracování atd. Jedná se o technické, případně technologické parametry jednotlivých výkonů, se kterými jsou rozvrhované nepřímé náklady v příčinné souvislosti. Zdrojem údajů jsou normy spotřeby jak operativního či plánového charakteru, tak i operativní evidence.

Za předpokladu dostupnosti všech potřebných vstupních údajů je přírážková kalkulace poměrně jednoduchá na zpracování. Z pohledu přesnosti kalkulace je možné říci, že kalkulační jednici jsou především nepřímé variabilní náklady přiřazeny poměrně přesně, neboť jsou k jejich rozvrhování používány rozvrhové základny úměrné objemu výkonů. K nevýhodám těchto kalkulací patří fakt, že zvolená rozvrhová základna nemusí naprosto splňovat požadavek příčinné souvislosti s daným nepřímým nákladem, což má vliv na objektivnost této kalkulace. Při aplikaci přírážkové kalkulace může dojít k situaci, kdy některé položky nepřímých nákladů jsou přiřazeny i těm výrobkům, které tyto náklady vůbec nespotřebovávají. [8]

Pomocí hodinových nákladových sazeb

Pro objektivnější přiřazení nákladů souvisejících s časem byla vyvinuta a dále rozvíjená metoda hodinových nákladových sazeb. Tuto metodu je vhodné používat v podnikatelských činnostech, hromadných i zakázkových, kde je předpoklad, že většina výše nákladů je úměrná času spotřebovanému na provádění dané činnosti. [8]

Metodu hodinových nákladových sazeb je možné využívat:

- ke kontrole a řízení hospodárnosti nákladů s ohledem na využívání jeho kapacity,
- sestavení předběžné, výsledné kalkulace nákladů,
- při motivaci pracovníků s ohledem na odpovědnost za dodržování předem stanovených nákladů a využívání výrobní kapacity.

Základním principem této metody je vyčíslení hodinové nákladové sazby. Ta je vyjádřena podílem výše nákladů souvisejících se subjektem, ve kterém je daná činnost prováděna, a dále kapacitou daného subjektu vyjádřenou jednotkou času za určité období.

Výhodou této kalkulace je jednoduchost použitého postupu. Nepřímé náklady jsou kalkulovány úměrně času spotřebovanému v daném subjektu, jež se podílí na provedení výkonu a úměrně spotřebě času na jednotku výkonu. Nevýhodou je pak možné zatížení nákladů dané kalkulační jednice náklady, jež danou jednicí vůbec nejsou způsobeny. Stane se tak v případě, že hodinová nákladová sazba je stanovena pro příliš globálně vymezený subjekt. [8]

Kalkulace ABC

Jedná se metodu přiřazování především nepřímých režijních nákladů předmětu kalkulace a kalkulační jednici. Vychází z přiřazení nákladů aktivitám, jež vyvolávají vznik nákladů. Teprve ve druhém a třetím kroku jsou tyto náklady aktivit přiřazeny předmětu kalkulace a jeho kalkulační jednici.

Aktivita je chápána jako základní část podnikatelského procesu, vymezená náklady na její provedení a měřitelným výsledkem této aktivity. Jednotlivé aktivity jsou účelově spojovány do činností, jež představuje ucelenou část podnikatelského procesu. Celý podnikatelský proces je tak tvořený jednotlivými navzájem provázanými činnostmi, např. zásobování, výroba, správní činnost a odbyt. [4, 8]

Cílem kalkulace ABC neboli Activity Based Costing je nalezení veličiny, na které výše režijních nákladů na tyto činnosti závisí. Tuto metodu kalkulace je vhodné

využit v odvětvích, kde vzniká široký sortiment výkonů, jejichž výrobní proces vyžaduje řadu docela nákladově náročných pomocných, zajišťujících i výrobních aktivit a činností.

Kalkulační vzorec při aplikaci metody ABC by měl obsahovat odděleně jednicové náklady daného výrobku a režijní náklady jednotlivých aktivit. Kalkulační vzorec je možné doplnit o příspěvky na úhradu v případě, že jsou při analýze nákladů na činnost fixní a variabilní náklady zvlášť identifikovány. Příklad kalkulačního vzorce kalkulace úplných nákladů podle aktivit s oddělenými variabilními a fixními náklady, tzv. dynamická kalkulace, je uveden v tabulce 3.2. [8]

Tabulka 3.2 - Kalkulační vzorec kalkulace ABC

Kalkulační položka
Jednicový materiál
Jednicové mzdy
Ostatní jednicové náklady
Jednicové náklady celkem
Variabilní režie – aktivita 1
Variabilní režie – aktivita 2
Atd.
Variabilní režie celkem
Variabilní náklady celkem
Fixní režie – aktivita 1
Fixní režie – aktivita 2
Atd.
Správní režie
Fixní režie celkem
ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU

Zdroj: [8] – vlastní zpracování

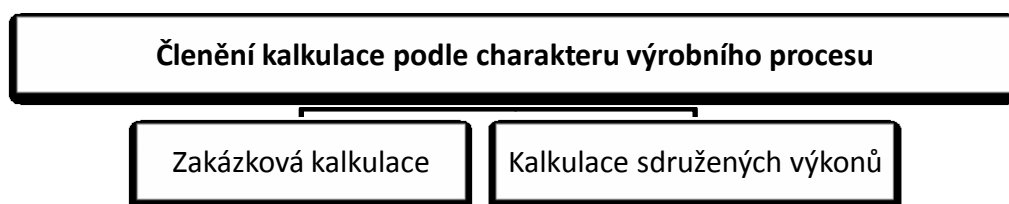
Pomocí této metody je možné zpřesnit přiřazení vlastních nákladů jednotlivým výkonům a tím i zpřesnit vyjádření jejich rentability nákladů. Využívají se pak při stanovení či obhajobě ceny výkonů, při úvahách o změně sortimentu, při konstrukci nových a inovovaných stávajících výkonů apod. Kalkulaci ABC je také možné využít pro kontrolu a řízení nákladů dílčích činností. [8]

Nevýhodou kalkulace ABC, která ovlivňuje především její zavedení, patří vysoká pracnost při aplikaci metody. Ta spočívá ve velkém objemu zpracovávaných informací. Mezi nevýhody dále patří náročnost na evidenci nákladů, jelikož všude, kde je to možné, by se náklady měly evidovat na jednotlivé aktivity a z nich pak rozvrhovat na výkony. [8]

3.8 Členění kalkulací dle charakteru výrobního procesu

Do této skupiny kalkulací je možné zařadit kalkulace v zakázkové výrobě a kalkulace ve výrobě sdružené. Členění je zobrazeno ve schématu 3.11.

Schéma 3.11 – Členění kalkulace podle charakteru výrobního procesu



Zdroj: [8] – vlastní zpracování

3.8.1 Zakázková kalkulace

O zakázkovou činnost se jedná tehdy, kdy se zhotovují jednotlivé výrobky případně série výrobků nebo poskytují služby na základě individuálních objednávek odběratelů. Zakázková činnost tak může mít charakter výroby s hmotnými výstupy, nehmotnými výstupy nebo poskytování služeb. Kalkulace v zakázkových činnostech jsou používány především pro předběžné stanovení nákladů na danou zakázku a zároveň jako podklad pro dohodu na ceně zakázky s odběratelem. Kalkulace by měla sloužit také pro následnou kontrolu skutečně vynaložených nákladů na zakázku a zjištění skutečně dosaženého výsledku hospodaření. [8]

Předmětem kalkulace je zakázka jako celek případně i jednotlivé výkony, které náleží dané zakázce. Kalkulované množství je množství výrobků, prací či služeb, které jsou zařazeny do dané zakázky. Zvláštností kalkulace v zakázkové činnosti je skutečnost, že kalkulace je sestavována na časové období dané dobou trvání zakázky. Zakázková kalkulace je typická neperiodickým charakterem (na rozdíl od kalkulace ve hromadné výrobě) a to díky faktu, že každá zakázka má jinou dobu trvání.

Zdrojem vstupních údajů pro zhotovení zakázkové kalkulace je doklad, který se vytváří při zadání zakázky. Na něm jsou prováděny záznamy také v průběhu

zpracování zakázky. Ve výrobních podmínkách zakázkových činnosti se tento doklad označuje jako výrobní příkaz, obecně také jako **zakázkový list**. Jde o operativní evidenci o zakázce, jejímž obsahem je specifikace druhu, kvality a množství výkonů, dále dodací lhůta, technologický postup zpracování výkonů apod. Identifikačním znakem, kterým je zakázkový list přiřazen k dané zakázce, je **číslo zakázky**, které se tvoří na základě vnitropodnikových směrnic. Součástí zakázkového listu bývá také předběžná kalkulace zakázky včetně nabídkové ceny. [8]

V kalkulaci jsou rozlišovány náklady přímé a náklady nepřímé. Přímé náklady na výkon zakázky jsou stanoveny stejným způsobem jako u hromadné výroby, tzn. prostřednictvím technickohospodářských norem. Přímým nákladem zakázky jsou především jednicové náklady případně také režijní náklady, které jsou na zakázku zjištělné.

Nepřímé náklady, které jsou na zakázku nezjištělné, jsou v rozpočtu nákladů nebo účetnictví zachyceny podle místa svého vzniku v příslušném středisku. Na jednotlivé zakázky jsou tyto náklady rozvrhovány podle vhodné rozvrhové základny. Konkrétně se jedná o náklady, které se zařazují do výrobní, správní, zásobovací a odbytové režie. Mezi vhodnou a poměrně snadnou metodu uplatnitelnou pro zakázkovou kalkulaci je metoda kalkulace pomocí hodinových nákladových sazeb (viz kapitola 3.7.2), které jsou stanoveny v předběžné výši na určité období a umožňují na základě odhadu doby trvání zakázky přiřadit dané zakázce odpovídající podíl nepřímých nákladů. To samé pak platí i pro zjištění výsledné kalkulace zakázky pomocí skutečné hodinové nákladové sazby. [8]

3.8.2 Kalkulace sdružených výkonů

Sdružená výroba je charakteristická tím, že při zpracování základních surovin nebo materiálů vzniká postupně nebo současně více druhů různorodých výrobků, aniž by bylo možné libovolně ovlivnit vzájemný poměr jejich množství. Za sdruženou výrobu se obvykle považuje chemická výroba např. zpracování ropy.

Výstupy této výroby jsou označeny jako sdružené výkony, které dle zaměření hlavní podnikatelské činnosti mohou mít charakter hlavního výrobku, vedlejšího výrobku nebo odpadu.

Pro vytvoření kalkulace je podstatný fakt, že u sdružených výkonů mají i náklady s nimi související charakter sdružených nákladů (vznikají jen v souvislosti se sdruženou výrobou jako celkem). Z pohledu kalkulačního členění jsou proto sdružené náklady považovány za náklady nepřímé, nejsou samostatně zjištělné na jednotlivé

výrobky. Současně to znamená, že v podmínkách sdružené výroby přímé náklady, zjistitelné na výrobek, neexistují. [8]

Předmětem kalkulace jsou jednotlivé druhy hlavních výrobků, které jsou v období vytvoření kalkulace dokončené. Pro kalkulování nákladů se používá odečítací způsob, rozčítací způsob a kombinace obou způsobů.

Odečítací způsob je používán v případě, kdy předmětem kalkulace jsou pouze jeden hlavní výrobek a jeden a více vedlejších výrobků. Princip spočívá v tom, že od celkových sdružených nákladů na výrobu se nejdříve odečtou náklady na vedlejší výrobky. Zbylé náklady pak představují náklady na výrobu hlavního výrobku.

Rozčítací způsob se používá v případě, kdy výsledkem sdružené výroby jsou dva nebo více hlavních výrobků. Jelikož mezi jednotlivými výrobky není možné objektivně zjistit vzájemné poměry nákladů, je potřeba je odvodit z jiných veličin, u nichž je možné předpokládat příčinnou souvislost s výší nákladů jednotlivých hlavních výrobků. Pro rozvržení celkových sdružených nákladů se používá bezrozměrné číslo, které se označuje jako rozčítací klíč. Podkladem pro jeho stanovení mohou být např. prodejní ceny hlavních výrobků, výtěžnost hlavních výrobků apod. Rozčítací klíč je obdobou poměrového čísla. Postup rozvržení sdružených nákladů pomocí rozčítacího klíče je stejný jako v kalkulaci dělením s poměrovými čísly (viz kapitola 3.7.2) [8]

Kombinace odečítacího a rozčítacího způsobu se používá v případě sdružených výrob s více hlavními a vedlejšími výrobky. Nejdříve se použije odečítací způsob, kterým se vyloučí výrobní náklady vedlejších výrobků. Následně se použije rozčítací způsob, jímž se sdružené náklady hlavních výrobků rozvrhnou na jednotlivé hlavní výrobky pomocí rozčítacích klíčů. [8]

4 Zakázková výroba v praxi

Zakázkové kalkulace v teorii a v praxi se mohou lehce odlišovat a v každé účetní jednotce mohou mít odlišnou podobu. Tato kapitola diplomové práce se zaměřuje na ukázkou fungování zakázkových kalkulací v konkrétní vybrané účetní jednotce. Vybraná společnost pro účely této části diplomové práce nechce být v rámci ochrany informací a dat, které pro vypracování diplomové práce poskytla, před svými konkurenty konkretizována. Z tohoto důvodu budou názvy společnosti odstraněny a veškeré hodnoty budou přepočteny koeficientem, který ale nesnižuje vypovídací hodnotu. V celé této kapitole jsou informace čerpány z poskytnutých interních materiálů společnosti, pokud není uvedeno jinak.

4.1 Charakteristika společnosti

Vybraná společnost působí v Moravskoslezském kraji již od roku 1994 a zabývá se projekcí a dodávkami hydraulických a pneumatických zařízení a výrobou hydraulických prvků a agregátů. Pro účely diplomové práce budeme tuto společnost označovat HYDRAULIKA, s.r.o. Jedná se o společnost s ručeným omezením, kdy předmětem podnikání dle výpisu z obchodního rejstříku je zámečnictví, nástrojářství, obráběčství, výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Statutárním orgánem této společnosti jsou dva jednatele a každý z jednatelů zastupuje společnost samostatně. Společnost má také dva prokuristy, kteří jsou oprávněni činit všechny právní úkony, ke kterým dochází při provozu podniku. Celý podíl na vlastním kapitálu, který činí 3 433 000 Kč vlastní švýcarská společnost. [10]

Vybraná účetní jednotka je pod přímým řízením švýcarského holdingu a je jednou ze čtyř výrobních a distribučních společností působících v Německu, Indii a v České republice, kdy v ČR kromě společnosti HYDRAULIKA, s.r.o. účinkuje v Královéhradeckém kraji výrobní společnost, která je pro vybranou společnost mimo jiné jedním z hlavních dodavatelů prvků. Celá skupina zaměstnává přes 1 200 zaměstnanců, hlavním trhem je Německo (50 %), Evropa (42 %) a Amerika (8 %). [10]

Společnost HYDRAULIKA, s.r.o. je řízená ředitelem, který je zároveň také jednatelem společnosti. Organizační struktura vyplývá z činnosti společnosti a je tvořena technickým, výrobním, obchodním a finančním úsekem. Společnost dle

účetní závěrky za rok 2016 zaměstnává 27 zaměstnanců, z toho 4 zaměstnanci jsou řídící pracovníci.

Účetní jednotka je právnickou osobou a vede účetnictví ode dne svého vzniku v soustavě podvojného účetnictví. Účetním obdobím je kalendářní rok. Účetnictví zpracovává společnost pomocí výpočetní techniky a to již od roku 1998 v informačním systému IMPULS od firmy Novasoft. K evidenci, kontrole a spravování zakázek využívá softwaru POEM, neboli CRM.

Společnost účtuje zásoby způsobem A a jsou oceněny v pořizovacích cenách. Zásoby vytvořené vlastní činností jsou oceněny na úrovni vlastních nákladů. Dle vnitropodnikových směrnic čísluje zakázky na základě číselného označení, které se skládá z roku, ve kterém zakázka vznikla a dále dle pořadí zakázky. Například zakázka 16006/16 říká, že zakázka vznikla v roce 2016 a byla šestá v pořadí. Za lomítkem se nachází ještě jednou označení roku.[10]

Způsob účtování a vedení analytické evidence u nákladů a výnosů

Společnost HYDRAULIKA, s.r.o. účtuje v jednookruhové účetní soustavě. Aby bylo možné rozlišit například spotřebu materiálu na konkrétní zakázku od spotřeby kancelářských potřeb, využívá se techniky analytické evidence. Analytickou evidenci v případě spotřeby materiálu se mimo jiné rozlišuje materiál na zakázku – účet 50110, spotřeba kancelářských potřeb – 50111, spotřeba materiálu na režii – 50130 a další. Obdobným způsobem jsou rozlišovány všechny nákladové účty společnosti. Analytické označení xxx10 vyjadřuje náklad přiřaditelný ke konkrétní zakázce. Při účtování se k operaci vztahující se k dané zakázce dopíše ještě číselné označení zakázky. Spotřeba materiálu na zakázku 16006/16 se tak bude účtovat 5011016006/112.

Výnosové účty jsou také opatřeny analytikou. V případě tržeb za vlastní výkony – 601 účetní jednotka rozlišuje tržby za vlastní výkony – tuzemsko – 6011, tržby za vlastní výkony – EU 6012, tržby za vlastní výkony – vývoz 60121 a další. Účtování prodeje zakázky č. 16006/16 odběrateli v tuzemsku na základě vydané faktury by vypadalo následovně: 3111/601116006. Lze si povšimnout, že společnost HYDRAULIKA, s.r.o. pomocí analytické evidence nerozlišuje pouze náklady a výnosy, ale také ostatní účty. Například pohledávky za odběrateli jsou rozlišeny na odběratelé tuzemské – 3111 a zahraniční – 3112, běžné účty jsou vedeny u více bankovních institucí, např. příjmy peněžních prostředků plynoucích na účet vedený v bance UniCredit Bank, a.s. budou účtovány prostřednictvím účtu 2215.

Společnost HYDRAULIKA, s.r.o. má zavedenou správnou a důkladnou analytickou evidenci. Díky skutečností, že všechny náklady, popřípadě výnosy jsou doplněny číselným označením zakázky, je pak možné v účetnictví zobrazit veškeré náklady a výnosy, které s danou zakázkou souvisí. Následně je pak možné porovnat skutečné náklady s plánovanými dle předběžné kalkulace a danou zakázku pak vyhodnotit.

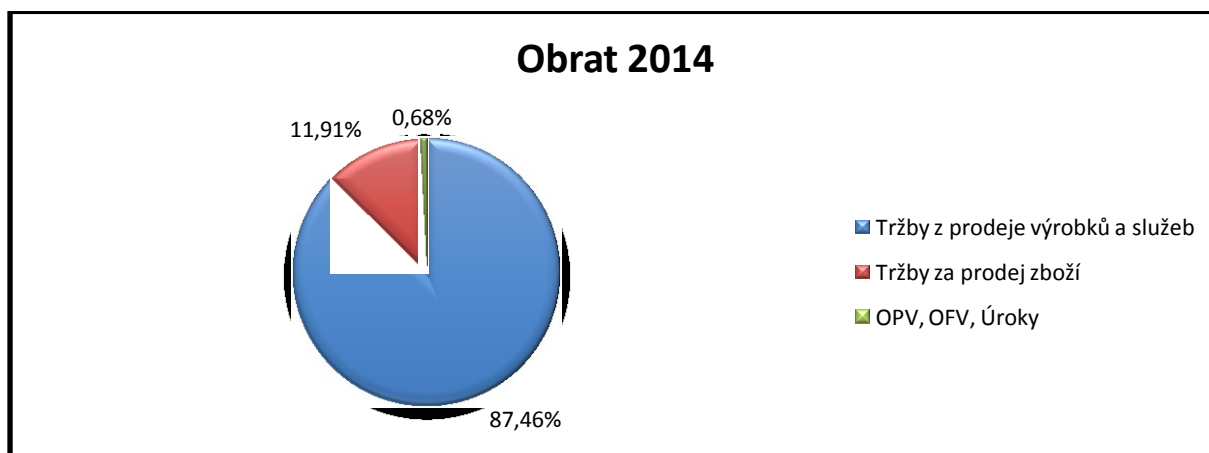
Kromě výroby se společnost zabývá také servisem hydraulických agregátů a prodejem jednotlivých prvků. To se odráží ve struktuře VZZ. Složení tržeb za jednotlivé činnosti v peněžních jednotkách je uvedeno v tabulce 4.1. Procentuální podíl na celkovém obratu pak v následujících schématech 4.1, 4.2 a 4.3.

Tabulka 4.1 – Skladba obratu

Skladba obratu v tis. Kč			
Rok	2014	2015	2016
Tržby z prodeje výrobků a služeb	92 752	80 779	112 559
Tržby za prodej zboží	12 629	13 202	11 652
Ostatní provozní výnosy	282	456	365
Výnosové úroky	220	328	336
Ostatní finanční výnosy	173	87	19
Obrat	106 056	94 852	124 931

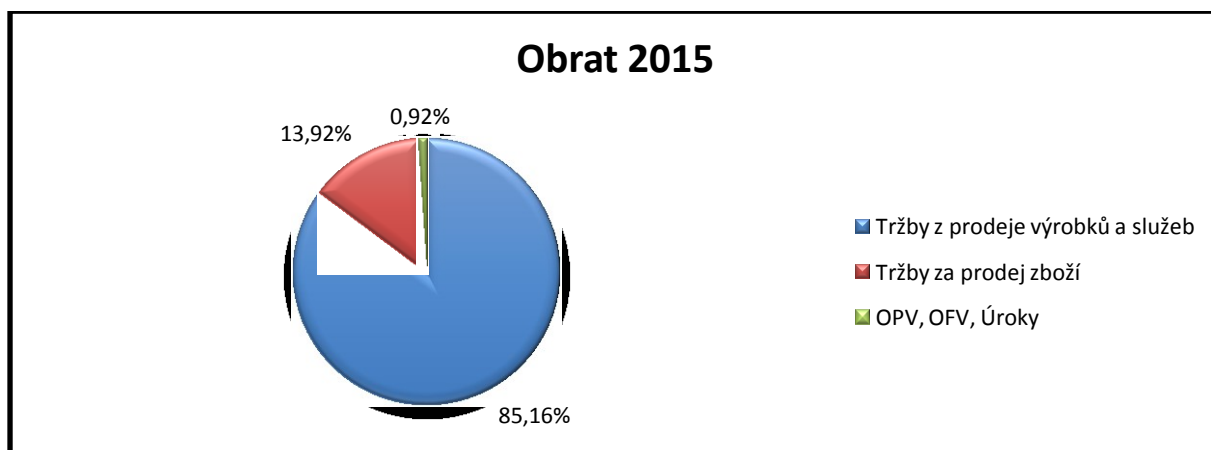
Zdroj: [10] – vlastní zpracování

Schéma 4.1– Podíl tržeb na obratu 2014



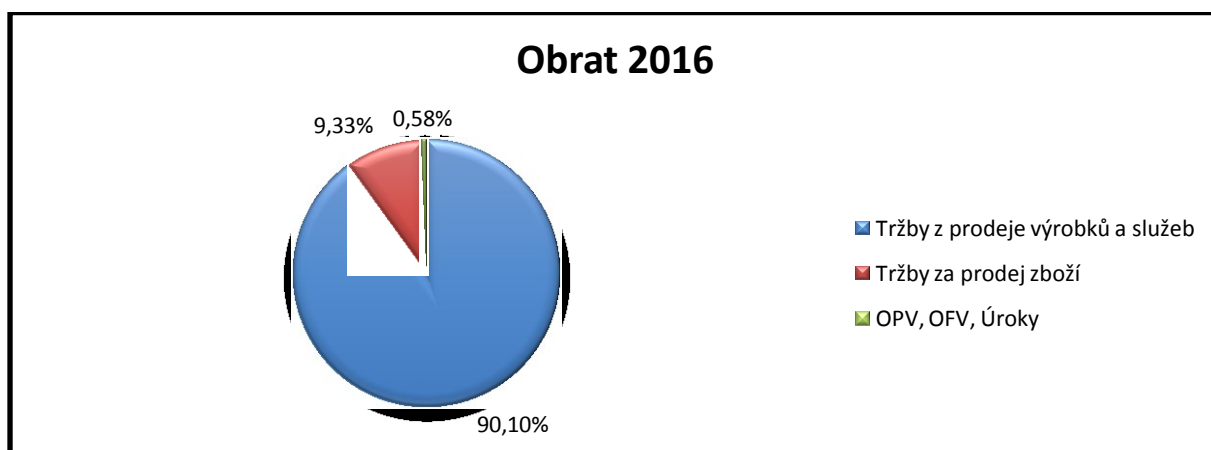
Zdroj: [10] – vlastní zpracování

Schéma 4.2 - Podíl tržeb na obratu 2015



Zdroj: [10] – vlastní zpracování

Schéma 4.3 - Podíl tržeb na obratu 2016



Zdroj: [10] – vlastní zpracování

Z tabulky a schémat lze odvodit, že společnost HYDRAULIKA, s.r.o. se zabývá především prodejem výrobků a služeb. Činí tak na základě poptávky jednotlivých zákazníků. Jejich výrobky jsou natolik specifické, že si společnost neudržuje žádnou stálou nabídku vyrobených agregátů, které by pak na základě poptávky zákazníka ihned prodala. Činnost výroby se na celkovém obratu podílí za sledované období 87,5 %, 85,2 % resp. 90,1 %.

Společnost se zabývá také prodejem zboží, které souvisí s jejím výrobním zaměřením. Dodavatelem zboží jsou především skupinová výrobcí. Tržby za prodej zboží na celkovém obratu společnosti činí 11,9 %, 13,9 % resp. 9,3 %.

Ostatní provozní výnosy, dále jen OPV, ostatní finanční výnosy, dále jen OFV a výnosové úroky jsou v koláčovém grafu pro přehlednost sečteny. Na celkovém obratu společnosti tvoří zanedbatelnou výši, ve sledovaném období nepřesáhly 1 %.

Informace jsou čerpány především z účetních výkazů, které se nachází v příloze č. 1 a z přílohy účetní závěrky za rok 2016 nacházející se v příloze č. 2.

Společnost HYDRAULIKA, s.r.o. dodávalo v roce 2016 celkem 182 dodavatelů v celkové výši přes 76 mil. Kč. Skupinová výroba se podílela 10,7 % na celkových dodávkách. Hlavních 15 dodavatelů je zobrazeno v tabulce 4.2. Společnost si nepřála své dodavatele uvádět jmenovitě, proto jsou označeny přiřazeným číslem.

Tabulka 4.2– TOP 15 dodavatelů materiálů

Poř.č.	Dodavatelská společnost	Cena bez DPH	Podíl	
1	2845	15 236 913,00 Kč	20,0 %	69,5 %
2	1480	6 097 512,60 Kč	8,0 %	
3	1	5 500 387,30 Kč	7,2 %	
4	2491	3 611 568,00 Kč	4,8 %	
5	1085	3 142 561,20 Kč	4,1 %	
6	103	3 012 529,30 Kč	4,0 %	
7	2651	2 462 064,00 Kč	3,2 %	
8	1493	2 099 547,90 Kč	2,8 %	
9	1465	2 090 980,30 Kč	2,8 %	
10	338	1 791 390,00 Kč	2,4 %	
11	553	1 656 886,30 Kč	2,2 %	
12	3081	1 615 804,40 Kč	2,1 %	
13	2738	1 602 838,10 Kč	2,1 %	
14	3189	1 498 699,40 Kč	2,0 %	
15	1612	1 420 491,90 Kč	1,9 %	
16 - 182	Ostatní	23 188 903,89 Kč	30,5%	
Celkem		76 029 077,59 Kč		

Zdroj: [10] – vlastní zpracování

Z tabulky 4.2 je patrné, že prvních 15 dodavatelů se podílí celkovými 69,5 % na celkových dodávkách zejména materiálu, ale také služeb (např. zajištění přepravy apod.).

Účetní jednotka si zároveň sestavuje také přehled svých odběratelů. Za sledovaný rok 2016 dodávala své výkony celkem 275 odběratelům s celkovými tržbami přes 124 mil. Kč. Přehled prvních 15 odběratelů zobrazuje tabulka 4.3.

Tabulka 4.3 – TOP 15 odběratelů

Poř. č.	Odběratel	Cena bez daně	Podíl	
1	2921	42 386 007,29 Kč	34 %	79 %
2	2689	12 675 417,80 Kč	10 %	
3	2280	10 870 346,00 Kč	9 %	
4	2925	5 795 290,85 Kč	5 %	
5	3084	5 604 136,00 Kč	5 %	
6	2783	4 838 883,43 Kč	4 %	
7	2145	2 907 028,00 Kč	2 %	
8	2619	1 831 811,21 Kč	1 %	
9	2579	1 772 655,00 Kč	1 %	
10	2576	1 763 979,94 Kč	1 %	
11	1995	1 710 714,00 Kč	1 %	
12	1634	1 709 178,81 Kč	1 %	
13	3192	1 508 366,70 Kč	1 %	
14	1956	1 377 330,00 Kč	1 %	
15	1650	1 367 265,71 Kč	1 %	
16 - 275	Ostatní	25 964 074,79 Kč	21 %	
	Celkem	124 082 485,53 Kč		

Zdroj: [10] - vlastní zpracování

Společnost HYDRAULIKA, s.r.o. dodávala své výkony také skupinovým výrobcům. Z celkového objemu výkonů představovaly dodávky výkonů skupinovým výrobcům necelých 72 tis. Kč, což představuje 0,06 % z celkových tržeb.

4.1.1 Způsob zpracování zakázek

V první fázi probíhá mezi společností a zákazníkem k jednáním, které vedou ke konkretizaci a specifikaci přání zákazníka. Společnost HYDRAULIKA, s.r.o. následně vypracuje předběžnou propočtovou kalkulaci, ve které je podrobně zaznamenán potřebný materiál a čas pracovníků potřebný k úspěšné realizaci zakázky. Nabídku obdrží zákazník, který se s ní seznámí a vyjádří schválení, nebo případné připomínky předá zpátky výrobcí a ten nabídku změní tak, aby vyhovovala oběma stranám. Tento koloběh se může opakovat vícekrát.

Ve chvíli, kdy jsou ukončená veškerá jednání, předběžná kalkulace zakázky se finálně doplní a výrobce je schopen sestavit cenovou nabídku. Cenová nabídka je shodná s předběžnou kalkulací, doplní se pouze hodnotové částky jednotlivých položek. Podle cenové nabídky se následně vypracuje kupní smlouva mezi výrobcem a kupujícím.

Cena ve smlouvě je převzatá ve většině případů z cenové nabídky. Dojde-li k úpravě ceny, musí se zároveň upravit také kupní smlouva. Úpravy se řeší formou dodatků ke smlouvám. Součástí kupní smlouvy je také předmět plnění, kde je

specifikováno vyráběné hydraulické zařízení. Dále se prostřednictvím kupní smlouvy strany domluví na termínu plnění a na platebních podmínkách. Společnost HYDRAULIKA, s.r.o. rozlišuje, zda se jedná o stálého bonitního odběratele, nebo jde o zákazníka, se kterým nemá žádnou, popřípadě má špatnou zkušenost. V případě stálého odběratele ve většině případech nepožaduje zálohy, pouze vystaví fakturu s klasickou dobou splatnosti 30 dnů, ve výjimečných případech 60 dnů. Jelikož společnost vyrábí natolik specifické výrobky, které by nemusela prodat, u odběratelů, s nimiž nemá dobré zkušenosti, nebo u neplatících odběratelů, požaduje ještě před samotným začátkem výroby v extrémních případech i 100 % zálohy. [10]

Společnost HYDRAULIKA, s.r.o. nepožaduje zálohy z důvodu, aby mohl být nakoupen potřebný materiál, pouze si vytváří záruku, že zákazník hotový výrobek skutečně koupí. Ve společnosti neexistuje žádný předpis, který by konkretizoval, v jakých případech a v jaké výši by měly být požadovány zálohy. Skutečnost, že po stálých, bonitních klientech nevyžaduje platby záloh, poukazuje na stabilní společnost a dává tak odběratelům jistý benefit například oproti konkurenčním společnostem. V případě rizikových nebo větších zakázek je záloha vyžadována.

4.2 Zakázka č. 16006/16 a č. 16039/16

Společnost Dřevostroj Čkyně, a.s. si v lednu roku 2016 nechala na zakázku vyrobit u společnosti HYDRAULIKA, s.r.o. hydraulické zařízení. Tato zakázka dostala číselné označení dle vnitropodnikových směrnic 16006/16. Všechny důležité informace se vedou na zakázkovém listu viz příloha č. 4. V průběhu roku se společnost Dřevostroj Čkyně, a.s. rozhodla, že by stejný agregát potřebovala ještě jeden. Došlo tedy k realizaci zakázky č. 16039/16 a to na základě předchozí kalkulace a zakázky č. 16006/16.

Společnost HYDRAULIKA, s.r.o. sestavila předběžnou kalkulaci, která obsahuje potřebný materiál k realizaci zakázky, poskytované služby, vlastní výkony a předpokládaný zisk. Taková kalkulace je sestavena především za účelem odhadnutí nabídkové ceny. Kalkulace se nachází v příloze č. 3.

Při kalkulaci položek materiálů se vychází z katalogových cen výrobců konkrétních prvků. Ke katalogové ceně si společnost přičte adekvátní procentní přírážku zisku. Kromě ziskové přírážky si může také zahrnout procentní přírážku na hodnotu cla, obalu a dopravy, dále jen C.O.D. V případě této zakázky byla stanovena hodnota základního materiálu a dopravy na 105 889 Kč a zisk 23 746 Kč.

Společnost ve své kalkulaci dále odhaduje vlastní výkony potřebné k realizaci zakázky. Vlastní výkony se rozdělují do čtyř úseků: Technický úsek (TÚ), Obchodní úsek (OÚ), Výrobní úsek (VÚ) a Servis. Technický úsek zabezpečuje zpracování projektů, které obnášejí sestavení schémat a jejich specifikace. Obchodní úsek má na starosti zajištění kooperací a subdodávek. Výrobní úsek se zabývá montáží agregátů. Servisní úsek má na starost montáž a odzkoušení elektrických záležitostí. Každý z úseků má stanovenou cenu jedné hodiny práce. Hodinové ceny jsou každým rokem přepočítávány a aktualizovány ředitelem společnosti. Pracovníci zodpovědní za vypracování a správnost kalkulace by se měli těmito cenami řídit. V kalkulaci se stanoví počet potřebných hodin práce. K vlastním výkonům si společnost také přiřazuje hodnotu zisku. V zakázce č. 16006/16 společnost kalkuluje hodnotu vlastních výkonů ve výši 50 000 Kč a hodnotu zisku 5 000 Kč.

Hodnotu kalkulovaného základního materiálu, vlastních výkonů a zisku přehledně zobrazuje tabulka 4.4. Hodnoty v následujících tabulkách, pokud není uvedeno jinak, jsou uváděny v částkách bez DPH.

Tabulka 4.4– Kalkulace ceny zakázky 16006/16

Položka	Hodnota
Materiál	102 163 Kč
Doprava	3 226 Kč
Zisk z materiálů a služeb	23 746 Kč
Vlastní výkony	50 000 Kč
Zisk z vlastních výkonů	5 000 Kč
Celkem	184 135 Kč

Zdroj: [10] –vlastní zpracování

Ve společnosti jsou za sestavování kalkulací zodpovědní tři pracovníci a každý z nich postupuje mírně odlišným způsobem. Všichni sestavují kalkulace pomocí programu Microsoft Excel, avšak podoba tabulky a způsob sestavení kalkulace může být různý. Hodnoty z propočtových kalkulací se zadávají do systému POEM. Ten slouží pro evidenci zakázek a jsou v něm obsaženy všechny důležité informace, které se zakázek týkají. Systém například hlídá data splatnosti apod.

Pro správnou kalkulaci je důležité stanovení správné hranice vlastních výkonů a zisku. Ve výsledku by hodnota vlastních výkonů a zisku měla přesahovat hranici 35 % z celkové ceny kalkulace, hodnota samotného zisku by se měla ustálit minimálně na 14 % z celkové ceny kalkulace. Jak tomu bylo v této kalkulaci zobrazuje tabulka 4.5.

Tabulka 4.5 – Podíl položek kalkulace k celkové ceně

Položka	Hodnota	
Materiál + C.O.D.	57,23 %	
Vlastní výkony	27,15 %	42,76 %
Zisk	15,61 %	
Celkem	100 %	

Zdroj: [10] –vlastní zpracování

Z tabulky 4.5 je zřejmé, že u této kalkulace nařízení minimálních hodnot vlastních výkonů a zisku bylo dodrženo. Vlastní výkony včetně zisku se na celkové ceně podílí 42,76 %, což je o téměř 9 % více než minimální hranice. Hodnota zisku představuje 15,61 % celkové ceny. Tato hodnota je také dostačující.

Jak již bylo uvedeno, ve společnosti sestavují kalkulace tři pracovníci. Doporučujeme proto sjednocení metodiky sestavování kalkulací. Kalkulace zpracované pomocí programu Microsoft Excel nejsou úplně ideálním řešením. Pravdou je, že kalkulace této společnosti jsou řešeny přehledně a fungují. Doporučujeme vytvoření jednotné šablony, do které by položky kalkulace doplňovali všichni tři pracovníci zodpovědní za sestavení kalkulací. Všechny kalkulace by tak byly vytvořeny na stejném principu a působily by přehlednějším dojmem. Například při vyhodnocování jednotlivých zakázek by nebylo potřeba se v kalkulaci nejdříve zorientovat.

Po fázi vyhotovení předběžné kalkulace a uzavření kupní smlouvy, následuje fáze projektování a výroby. Pracovníci technického úseku vyhotoví projekt, který zahrnuje schéma agregátu a jeho specifikace. Na základě projektu pracovníci obchodního úseku zajistí potřebnou pracovní sílu a dodávky materiálu k výrobě agregátu. Následně pracovníci třetího, výrobního úseku provedou montáž výrobku.

Materiál uvedený v kalkulaci nemusí úplně přesně korespondovat s materiálem, který je specifikován ve vyhotoveném projektu. Základní prvky se samozřejmě shodovat musí, odlišnosti se mohou objevit u různých drobností, jako například počet těsnících prvků. Ve fázi projektování se projektant zodpovědný za technickou funkčnost agregátu může rozhodnout, že použije jiný typ například tlakového ventilu, aby si byl jistý, že agregát bude fungovat tak, jak správně má. Všechny tyto odchylky znamenají odlišnost kalkulovaného materiálu a skutečně potřebného materiálu. Stejně tak může docházet k odchylkám vlastních výkonů. Například technickému úseku může zpracování projektu trvat delší dobu, než jak bylo původně plánováno.

Z těchto důvodů společnost sestavuje po uzavření dané zakázky její vyhodnocení.

Kalkulace jak pro zakázku č. 16006/16, tak i pro zakázku č. 16039/16 jsou totožné. Vyhodnocení zakázek už je mírně odlišné, proto bude vyhodnocení uvedeno za jednotlivé zakázky zvlášť.

4.2.1 Vyhodnocení zakázky č. 16006/16

Vyhodnocení zakázek společnosti HYDRAULIKA, s.r.o. se provádí tak, že kalkulované náklady porovnává se skutečnými. Skutečné náklady lze zjistit z podkladů analytické evidence vnitropodnikového účetnictví společnosti. Materiál potřebný na danou zakázku se nachází v centrálním skladu, zde ještě není ke konkrétní zakázce přiřazen. Následně se z centrálního skladu převádí na sklad poblíž montážní díly a zde již je ke konkrétní zakázce přiřazený. Informační systém Impuls tak zobrazí veškeré položky materiálu vydané na zhotovení daného agregátu. Může nastat skutečnost, že po dokončení výrobků zůstane na skladě materiál, který se nepoužil. Jedná se ve většině případů o nějaké drobnosti, bylo vydáno z centrálního skladu více těsnících prvků, než bylo potřeba apod. Skutečně spotřebovaný materiál na konkrétní zakázku je uveden v účetnictví na účtu 50110 – Materiál na zakázku. Na základě mzdových listů je zjištěn potřebný čas konkrétních pracovníků daného úseku a celková suma mzdových nákladů na danou zakázku. Mzdové náklady – účet 521 stejně jako materiál a služby na zakázku 50110 je možné najít také v účetnictví na příslušných účtech. Na výnosových účtech jsou pak zobrazeny tržby za vlastní výkony.

Dle informačního systému Impuls bylo na zakázku č. 16006/16 vydán materiál v celkové hodnotě 97 833,41 Kč. V účetnictví na účtu 50110 je evidována skutečná spotřeba materiálu ve výši 96 393,01 Kč. Vydaný materiál v hodnotě 1 440,40 Kč nebyl na tento agregát spotřebován a vrátil se zpátky na sklad. Skutečné náklady na dopravu evidované na účtu 51810 jsou ve výši 1710,55 Kč. Na nákladovém účtu 51820 naběhly další náklady v podobě ostatních služeb ve výši 1 000 Kč. Skutečné náklady vlastních výkonů přímých dělníků jsou zaznamenány na účtu 521 a to ve výši 15 017,70 Kč. Mzdy režijních pracovníků na konkrétní zakázku se v účetnictví neobjeví. Kdybychom je ovšem nezapočetly, zkreslilo by to vyhodnocení dané zakázky, jelikož režijní pracovníci se na realizaci také podíleli. Mzdy režijních pracovníků dle skutečně odpracovaných hodin činily 37 544,25 Kč. Pro zjednodušení budeme počítat s celkovými náklady na vlastní výkony, dále jen VV, které činí

52 561,95 Kč. Cena agregátu dle kupní smlouvy a faktury vydané, která se nachází v příloze č. 5, je evidována jako tržba za vlastní výkony na účtu 6011 a to ve výši 185 000 Kč. Vyhodnocení zakázky přehledně zobrazuje následující tabulka 4.6. Podoba vyhodnocení zakázky z informačního systému Impuls se nachází v příloze č. 6.

Tabulka 4.6 – Vyhodnocení zakázky č. 16006/16

Celkové vyhodnocení zakázky	Částka	% podíl
Fakturace celkem	185 000,00 Kč	
Materiál celkem	96 393,01 Kč	52,10 %
Služby celkem	2 710,55 Kč	1,47 %
VV celkem	52 561,95 Kč	28,41 %
Zisk	33 334,49 Kč	18,02 %

Zdroj: [10] –vlastní zpracování

Tato zakázka byla pro společnost HYDRAULIKA, s.r.o. úspěšně realizována, se ziskem ve výši 33 334 Kč.

Rozdíly mezi plánovanými a skutečnými náklady jsou zobrazeny v následující tabulce 4.7.

Tabulka 4.7 – Porovnání skutečnosti a plánu

Položka	Skutečnost	Plán	Rozdíl
Materiál	96 393,01 Kč	102 162,92 Kč	-5 769,91 Kč
Služby	2 710,55 Kč	3 226 Kč	-515,45 Kč
Vlastní výkony	52 561,95 Kč	50 000,00 Kč	2 561,95 Kč
Z toho TÚ	25 724,41 Kč	19 200,00 Kč	6 524,41 Kč
Z toho OÚ	8 992,41 Kč	13 200,00 Kč	-4 207,59 Kč
Z toho VÚ	17 314,12 Kč	17 600,00 Kč	-285,88 Kč
Z toho VV ostatní	531,02 Kč	-	531,02 Kč
Zisk	33 334,49 Kč	28 745,93 Kč	4 588,56 Kč

Zdroj: [10] –vlastní zpracování

Z tabulky 4.7 je patrné, že společnost HYDRAULIKA, s.r.o. dosáhla většího zisku o 4 588,56 Kč, než původně plánovala. K tomuto došlo především díky úspoře nákladů na materiál ve výši 5 769,91 Kč a úspoře nákladů na služby o 515,45 Kč. Tato úspora není způsobena skutečností, že se použil levnější, méně kvalitní materiál. Je způsobena odchylkou mezi předběžnou kalkulací, která nemusí úplně přesně korespondovat se skutečně potřebným materiálem dle projektu zakázky. Předběžná kalkulace, jak již bylo uvedeno, slouží především k odhadu ceny agregátu. Na této zakázce společnost dosáhla většího zisku dále díky úspoře vlastních výkonů obchodního úseku ve výši 4 207,59 Kč a úspoře vlastních výkonů výrobního úseku ve výši 285,88 Kč. Celkové náklady na vlastní výkony však byly

oproti plánu překročeny o 2 561,95 Kč. Nejedná se však o příliš velkou odchylku a tím pádem se nebude zjišťovat, proč k této odchylce došlo. Společnost nemá stanovenou přesnou toleranci, kdy se bude odchylkou vlastních výkonů zabývat a kdy nikoliv. V případě velkého rozdílu mezi kalkulací a skutečností ředitel společnosti vyhodnocuje důvod vzniku této odchylky.

Účetní jednotka by měla aktualizovat jednotlivé ceny vlastních výkonů v kalkulacích častěji. Myšlenka je zobrazena v následující tabulce 4.8 kde je vycházeno z hodnot v kalkulaci a ze skutečných hodnot zjištěných z účetnictví.

Tabulka 4.8 – Porovnání ceny 1 hodiny vlastních výkonů

Úsek	Kalkulace		Skutečnost
	Cena/h	Cena/h + zisk 10 %	Cena/h
TÚ	600 Kč	660 Kč	830 Kč
OÚ	550 Kč	605 Kč	562 Kč
VÚ	550 Kč	605 Kč	541 Kč

Zdroj:[10] –vlastní zpracování

Cena jedné hodiny práce je pro jednotlivé úseky odlišná. K této ceně si účetní jednotka připočítává 10 % ziskovou přírážku. Po přepočtení mzdových nákladů jednotlivých úseků na jednu hodinu je zjištěno, že i přes ziskovou přírážku jsou skutečné náklady na jednu hodinu vlastních výkonů u dvou úseků větší než plánované. Účetní jednotka by tak měla aktualizovat cenu jedné hodiny práce daného úseku, nebo navýšit ziskovou přírážku.

Způsob účtování zakázkové výroby od nakoupení materiálu, jeho spotřeby, nákupu služeb, zaúčtování vlastních výkonů až po konečnou fakturaci je zobrazen v následující tabulce 4.9:

Tabulka 4.9 – Zjednodušené účtování zakázky č. 16006/16

Číslo	Doklad	Popis	Částka	MD	D
1	FAP	Nákup materiálu	97 833,41 Kč	111	3211
2	Příjemka	Příjem materiálu na sklad	97 833,41 Kč	1121	111
3	VBÚ	Úhrada faktury	97 833,41 Kč	3211	2215
4	Výdejka	Výdej materiálu na zakázku	97 833,41 Kč	50110	1121
5	FAP	Nákladní doprava	2 710,55 Kč	51810	3211
6	VBÚ	Úhrada faktury	2 710,55 Kč	3211	2215
7	Mzdový list	Mzdové náklady	52 561,95 Kč	521	331
8	Příjemka	Nespotřebovaný materiál	1 440,40 Kč	1121	50110
10	FAV	Prodej výrobku	185 000,00 Kč	3111	6011

Zdroj: [10] –vlastní zpracování

4.2.2 Vyhodnocení zakázky č. 16039/16

Zakázka č. 16039/16 byla pro stejného odběratele jako zakázka předchozí. Realizována byla o pár měsíců později taktéž v roce 2016. Předběžná kalkulace je tedy shodná viz příloha č. 3. Souhrn důležitých informací k zakázce se nachází v příloze č. 7.

Skutečná spotřeba materiálu zachycena v účetnictví činí 96 706,37 Kč, hodnota služeb 1 629,8 Kč. Mzdové náklady přímých pracovníků činily 14 694,63 Kč, režijní mzdy 36 736,57 Kč, celkem vlastní výkony na zakázku 51 432,21 Kč. Jelikož se jedná o totožný agregát, fakturovaná částka je opět 185 000 Kč. Faktura vydaná se nachází v příloze č. 8. Porovnání skutečných a plánovaných nákladů dle předběžné kalkulace zachycuje tabulka 4.10.

Tabulka 4.10 – Vyhodnocení zakázky č. 16039/16

Celkové vyhodnocení zakázky	Částka	% podíl
Fakturace celkem	185 000,00 Kč	
Materiál celkem	96 706,37 Kč	52,27 %
Služby celkem	1 629,8 Kč	0,88 %
VV celkem	51 432,21 Kč	27,80 %
Zisk	35 232,63 Kč	19,04 %

Zdroj: [10] –vlastní zpracování

Také tato zakázka byla pro společnost úspěšná, utřžila zisk ve výši 35 232,63 Kč. Tato zakázka byla dokonce o 1 898 Kč ziskovější. Výsledovka zakázky č. 16039/16 je zobrazena v příloze č. 9.

Stejně jako v předchozí zakázce došlo k odlišnostem skutečných nákladů od těch plánovaných. Porovnání skutečných náklad s těmi plánovanými v zakázkové kalkulaci zobrazuje tabulka 4.11.

Tabulka 4.11– Porovnání skutečnosti a plánu

Položka	Skutečnost	Plán	Rozdíl
Materiál	96 706,37 Kč	102 162,96 Kč	-5 456,59 Kč
Služby	1 629,80 Kč	3 226 Kč	-1 596,20 Kč
Vlastní výkony celkem	51 431,21 Kč	50 000,00 Kč	1 431,20 Kč
Z toho TÚ	22 902,78 Kč	19 200,00 Kč	3 702,78 Kč
Z toho OÚ	11 976,41 Kč	13 200,00 Kč	-1 223,60 Kč
Z toho VÚ	16 098,50 Kč	17 600,00 Kč	-1 501,51 Kč
Z toho VV ostatní	453,53 Kč		453,53 Kč
Zisk	35 232,63 Kč	28 745,93 Kč	6 486,70 Kč

Zdroj: [10] –vlastní zpracování

Z tabulky 4.11 je patrné, že opět došlo k úspoře nákladů na materiál o 5 456,59 Kč. Náklady na služby, konkrétně se jednalo o dopravu, byly ve skutečnosti

nižší o 1 596,20 Kč, než jak se původně v předběžné kalkulaci odhadovalo. Vlastní výkony naopak stejně jako v předchozí kalkulaci byly překročeny, nyní o 1 431,20 Kč. Původně kalkulovaný zisk byl především díky velké úspoře nákladů na materiál větší o 6 486,70 Kč a činí tak 35 232,63 Kč.

Doba, která uplynula od první zakázky k realizaci této zakázky netrvala ani půl roku, přesto se hodnoty nákladových položek liší. Porovnání skutečných nákladů první a druhé zakázky zobrazuje tabulka 4.12.

Tabulka 4.12 - Rozdíl nákladů mezi zakázkou č. 16006/16 a 16039/16

Položka	Počet hod.	Zakázka č. 16006/16	Počet hod.	Zakázka č. 16039/16	Rozdíl v hod.	Rozdíl v Kč
Materiál + služby		99 103,56 Kč		98 336,17 Kč		767,39 Kč
Vlastní výkony celkem	80	52 561,95 Kč	88	51 431,21 Kč	-8	1 130,74 Kč
Z toho TÚ	31	25 724,41 Kč	31	22 902,78 Kč	0	2 821,63 Kč
Z toho OÚ	16	8 992,41 Kč	24	11 976,41 Kč	-8	-2 984,00 Kč
Z toho VÚ	32	17 314,12 Kč	32	16 098,50 Kč	0	1 215,62 Kč
Z toho VV ostatní	1	531,02 Kč	1	453,53 Kč	0	77,49 Kč
Zisk		33 334,49 Kč		35 232,63 Kč		-1 898,14 Kč

Zdroj: [10] –vlastní zpracování

Z tabulky 4.12 je patrné, že náklady na materiál včetně služeb jsou u druhé, později realizované zakázky nižší o 767,39 Kč. Celkové náklady na vlastní výkony jsou u druhé zakázky nižší o 1 130,75 Kč, což se dalo vzhledem již k jednomu vyrobenému agregátu stejného typu předpokládat. Při podrobnějším pohledu na vlastní výkony zjistíme, že ve skutečnosti výroba druhé zakázky trvala o 8 hodin déle. K tomuto zpoždění došlo v obchodním úseku, kdy pracovníci na svou práci potřebovali o celých 8 hodin více než v případě první zakázky. K poklesu nákladů vlastních výkonu tedy nedošlo v důsledku úspory času, jak by se dalo předpokládat, ale v důsledku snížení hodinových sazeb. Druhá zakázka byla o 1 898,14 Kč ziskovější oproti zakázce první.

Nákladové sazby jednotlivých úseků na jednu hodinu práce v předběžné kalkulaci a ve skutečnosti u obou zakázek zobrazuje tabulka 4.13.

Tabulka 4.13 – Nákladové sazby vlastních výkonů

Úsek	Sazba	Mzdové náklady na 1hod	
	Cena/h + 10 % zisk	Zakázka č. 16006/16	Zakázka č. 16039/16
TÚ	660 Kč	726 Kč	739 Kč
OÚ	605 Kč	666 Kč	499 Kč
VÚ	605 Kč	666 Kč	503 Kč

Zdroj: [10] –vlastní zpracování

Z tabulky lze vyčíst, že mzdové náklady jedné hodiny práce daného úseku u zakázky č. 16039/16 se v porovnání se zakázkou první snížily, kromě technického úseku, kde hodinová mzda vzrostla o 13 Kč. Mzdové náklady obchodního a výrobního úseku v případě druhé zakázky jsou nižší než sazby v předběžné kalkulaci. Z toho vyplývá, že při správné kalkulaci potřebného času daného úseku v předběžné kalkulaci by nemělo dojít k překročení mzdových nákladů.

Nižší mzdové náklady obchodního a výrobního úseku lze vysvětlit nižšími hrubými mzdami pracovníků podílejících se na realizaci zakázky č. 16039/16.

Zjednodušený postup účtování této zakázky je vyobrazen v tabulce 4.14.

Tabulka 4.14 – Zjednodušené účtování zakázky č. 16039/16

Číslo	Doklad	Popis	Částka	MD	D
1	FAP	Nákup materiálu	96 706,37 Kč	111	3211
2	Příjemka	Příjem materiálu na sklad	96 706,37 Kč	1121	111
3	VBÚ	Úhrada faktury	96 706,37 Kč	3211	2215
4	Výdejka	Výdej materiálu na zakázku	96 706,37 Kč	50110	1121
5	FAP	Nákladní doprava	1 629,80 Kč	51810	3211
6	VBÚ	Úhrada faktury	1 629,80 Kč	3211	2215
7	Mzdový list	Mzdové náklady	51 431,21 Kč	521	331
10	FAV	Prodej výrobku	185 000,00 Kč	3111	6011

Zdroj: [10] –vlastní zpracování

Rozdíl mezi fakturou vydanou a náklady na zhotovení agregátu, představuje výsledek hospodaření této zakázky. Ten činí nám již známých 35 232,63 Kč.

4.3 Zakázka č. 16040/16

Třetí zakázka, která bude v této diplomové práci popsána a analyzována je zakázka s číselným označením 16040/16 viz příloha č. 11. Objednávka byla zadána v průběhu dubna roku 2016 a dokončená byla v červnu stejného roku. Kupujícím byla firma TTS eko, s.r.o.

Tato zakázka byla jedna z větších zakázek společnosti HYDRAULIKA, s.r.o. Předmětem plnění byly celkem 4 kusy hydraulických agregátů, agregát Hz23, Hz24,

Hz25 a Hz26. Cela dle kupní smlouvy byla dohodnutá na 595 000 Kč bez DPH. V kupní smlouvě také bylo dohodnuto, že společnost TTS eko, s.r.o. uhradí zálohu ve výši 30 % kupní ceny plus DPH, na částečné pokrytí nákladů. Dílčí faktura vydaná se nachází v příloze č. 12. Zbýlých 70 % kupní ceny + DPH bude uhrazeno až po dodání agregátů se splatností 30 dnů. Konečná faktura vydaná viz příloha č. 13.

Stejně jako u všech zakázek sestavila společnost i zde předběžnou kalkulaci, ve které se vyčísluje potřeba základního materiálu, služeb a vlastních výkonů, a to na jednotlivé agregáty zvlášť. Plná podoba kalkulace je vyobrazena v příloze č. 10.

Agregát Hz23

Zjednodušená kalkulace agregátu Hz23 je zobrazena v tabulce 4.15.

Tabulka 4.15 – Kalkulace ceny agregátu Hz23

Položka	Hodnota
Materiál + C.O.D.	38 530 Kč
Zisk z materiálů	5 610 Kč
Vlastní výkony	18 600 Kč
Zisk z vlastních výkonů	3 906 Kč
Celkem	66 646 Kč

Zdroj: [10] –vlastní zpracování

Základní cena jednotlivých položek materiálů je zvýšena procentní sazbou nákladů na clo, obaly a dopravu. Součet katalogových cen položek materiálů včetně přírážky činí 38 530 Kč. Dále se hodnota materiálů včetně přírážky zvyšuje o 15 % sazbu zisku. Zisk z materiálů tak činí 5 610 Kč.

Společnost dále odhaduje, že jednotlivé úseky budou k vyhotovení agregátu HZ23 potřebovat 32 hodin práce v hodnotě 18 600 Kč. K hodnotě vlastních výkonů si připočítává zisk 21 %, což z částky 18 600 Kč představuje 3 906 Kč. Sečtením jednotlivých položek kalkulace společnost odhaduje prodejní cenu, která v případě tohoto agregátu činí 66 646 Kč.

Lze si povšimnout, že kalkulace č. 16040/16 je mírně odlišná. V předchozí kalkulaci č. 16006/16 se používala jiná procentní přírážka jak k materiálu, tak i k vlastním výkonům. Dále hodnota materiálu v předchozí kalkulaci nebyla navyšována o přírážku C.O.D., ale hodnota dopravy byla položkově vymezena.

Procentuální podíl položek kalkulace na celkové ceně zobrazuje následující tabulka 4.16.

Tabulka 4.16 – Podíl položek kalkulace agregátu Hz23 k ceně

Položka	Hodnota
Materiál + C.O.D.	57,81 %
Vlastní výkony	27,91 %
Zisk	14,28 %
Celkem	100 %

Zdroj: [10] –vlastní zpracování

Procentní podíl vlastních výkonů a zisku je 42,19 %, minimální doporučenou hranici 35 % přesahuje. Doporučená hranice pro kalkulaci zisku je 14 %. V případě agregátu Hz23 je naplánován zisk 14,28 %.

Agregát Hz26

Agregát Hz26 je svou specifikací velice podobný agregátu Hz23. Liší se pouze počtem kusů rozvaděčů, v případě tohoto agregátu jsou dostačující 3 kusy, v agregátu Hz23 jich bylo potřeba 5 kusů (viz příloha č. 10, 31 řádek kalkulace agregátu Hz26 a Hz23).

Zjednodušená kalkulace agregátu Hz26 je zobrazena v tabulce 4.17.

Tabulka 4.17 – Kalkulace ceny agregátu Hz26

Položka	Hodnota
Materiál + C.O.D.	35 485 Kč
Zisk z materiálů	5 167 Kč
Vlastní výkony	18 600 Kč
Zisk z vlastních výkonů	3 906 Kč
Celkem	63 158 Kč

Zdroj: [10] –vlastní zpracování

Kalkulace ceny agregátu Hz26 je díky téměř stejné specifikaci velice podobná. K vyhotovení agregátu bylo potřeba o 2 rozvaděče méně, tudíž je hodnota materiálů včetně přírážky C.O.D nižší právě o hodnotu těchto dvou prvků. Celkem je potřeba materiál v hodnotě 35 485 Kč. Vzhledem k nižší hodnotě materiálů je nižší také hodnota kalkulovaného zisku z materiálů, ten v případě tohoto agregátu činí 5 167 Kč. Hodnota vlastních výkonů se nezměnila, k úspěšné realizaci tohoto agregátu společnost předpokládá stejný potřebný čas pracovníků jednotlivých úseků. Náklady na vlastní výkony jsou ve stejné výši 18 600 Kč, stejný zůstává také zisk z vlastních výkonů, který činí 3 906 Kč. Cena agregátu by měla být na základě této kalkulace 63 158 Kč.

Procentuální podíl položek kalkulace na celkové ceně zobrazuje následující tabulka 4.18.

Tabulka 4.18 – Podíl položek kalkulace agregátu Hz26 k ceně

Položka	Hodnota
Materiál + C.O.D.	56,18%
Vlastní výkony	29,45%
Zisk	14,37%
Celkem	100,00 %

Zdroj: [10] –vlastní zpracování

Také v případě kalkulace agregátu Hz26 byla doporučení ohledně výši vlastních výkonů včetně zisku a procentuální podíl samotného zisku k ceně dodrženy. Hodnota vlastních výkonů včetně zisku se na celkové ceně podílí 43,82 % a hodnota zisku k ceně činí 14,37 %.

Agregát Hz25

Agregát Hz25 se od předchozích dvou agregátů liší více. Lze to poznat už z pohledu na zjednodušenou kalkulaci zobrazenou v tabulce 4.19, kdy hodnota materiálů, ale také vlastních výkonů se oproti předešlých kalkulacím odlišuje.

Tabulka 4.19 – Kalkulace ceny agregátu Hz25

Položka	Hodnota
Materiál + C.O.D.	47 341 Kč
Zisk z materiálů	6 894 Kč
Vlastní výkony	25 600 Kč
Zisk z vlastních výkonů	5 376 Kč
Celkem	85 211 Kč

Zdroj: [10] –vlastní zpracování

Pracovník sestavující kalkulaci odhaduje, že na agregát Hz25 bude potřeba materiál včetně přírážky C.O.D. v hodnotě 47 341 Kč. Hodnota zisku z materiálů činí 6 894 Kč. Časová potřeba jednotlivých úseků je odhadnuta na 44 hodin, náklady vlastních výkonů tak činí 25 600 Kč. Zisková 21 % přírážka k vlastním výkonům činí 5 376 Kč. Součtem jednotlivých kalkulačních položek je odhadnuta prodejní cena tohoto agregátu. Ta činí 85 211 Kč.

Procentuální podíl položek kalkulace na celkové ceně zobrazuje následující tabulka 4.20.

Tabulka 4.20 – Podíl položek kalkulace agregátu Hz25 k ceně

Položka	Hodnota
Materiál + C.O.D.	55,56%
Vlastní výkony	30,04%
Zisk	14,40%
Celkem	100,00 %

Zdroj: [10] –vlastní zpracování

Lze si povšimnout, že doporučení ohledně procentuálního podílu vlastních výkonů včetně zisku vzhledem k celkové ceně je dodržováno a dokonce i překročeno. V případě kalkulace agregátu Hz25 je procentuální podíl vlastních výkonů a zisků 44,44 %. Podíl kalkulovaného zisku k ceně činí 14,40 %, oproti doporučeným 14 % je opět překročen.

Agregát Hz24

Agregát Hz24 je ze všech agregátů největší a také nejkomplikovanějším. Tyto skutečnosti se odrážejí v kalkulaci agregátu, která je oproti předchozím svými hodnotami větší. Kalkulaci zobrazuje tabulka 4.21

Tabulka 4.21 – Kalkulace ceny agregátu Hz24

Položka	Hodnota
Materiál + C.O.D.	251 039 Kč
Zisk z materiálů	36 428 Kč
Vlastní výkony	81 700 Kč
Zisk z vlastních výkonů	17 157 Kč
Celkem	386 324 Kč

Zdroj: [10] –vlastní zpracování

K výrobě tohoto agregátu je potřeba materiál v hodnotě 242 854 Kč, procentní přírážka na C.O.D. činí 8 185 Kč, dohromady se v kalkulaci zobrazí částka materiálů včetně přírážky ve výši 251 039 Kč. Zisk z materiálů je kalkulován ve výši 36 438 Kč. Podle předběžné kalkulace je zapotřebí ke zpracování projektu, zajištění kooperací, subdodávek a montáži celkem 140 hodin. Náklady vlastních výkonů jsou kalkulovány ve výši 81 700 Kč. Také v této kalkulaci si společnost stanoví ziskovou přírážku k hodnotě vlastních výkonů, a to ve výši 17 157 Kč. Kalkulovaná cena je 386 324 Kč.

Procentuální podíl jednotlivých položek kalkulace na celkové ceně zobrazuje následující tabulka 4.22.

Tabulka 4.22 – Podíl položek kalkulace agregátu Hz24 k ceně

Položka	Hodnota
Materiál + C.O.D.	64,98%
Vlastní výkony	21,15%
Zisk	13,87%
Celkem	100,00%

Zdroj: [10] –vlastní zpracování

Procentuální podíl vlastních výkonů včetně zisku k ceně činí 35,02 %. Doporučená hranice je 35 %. Podíl zisku k ceně je 13,87 %, což je hodnota pod doporučených 14 %. Podle autora názoru se v tomto případě nejedná o žádnou komplikaci, neboť hodnoty jsou velice blízké doporučeným hodnotám. Dále je

dodávka agregátu Hz24 součástí dodávky dalších tří agregátů a v součtu, jak uvidíme dále, se v předběžné kalkulaci zisk ustálí nad hranicí 14 %.

V následující tabulce 4.23 budou přehledně zobrazeny kalkulační položky pro jednotlivé agregáty. Zkratka VV značí vlastní výkony.

Tabulka 4.23 – Zjednodušená kalkulace zakázky č. 16040/16

Agregát	Materiál + C.O.D.	%	VV	%	Zisk	%	Celkem
HZ23	38 530 Kč	58 %	18 600 Kč	28 %	9 516 Kč	14,28 %	66 646 Kč
HZ26	35 485 Kč	56 %	18 600 Kč	29 %	9 073 Kč	14,37 %	63 158 Kč
HZ25	47 341 Kč	56 %	25 600 Kč	30 %	12 270 Kč	14,40 %	85 211 Kč
HZ24	251 039 Kč	65 %	81 700 Kč	21 %	53 585 Kč	13,87 %	386 324 Kč
CELKEM	372 395 Kč	62 %	144 500 Kč	24 %	84 444 Kč	14,04 %	601 339 Kč

Zdroj:[10] –vlastní zpracování

Z tabulky 4.23 lze snadno zjistit hodnota potřebného materiálů, kalkulované náklady na vlastní výkony jednotlivých úseků, kalkulovaný zisk a celková cena. Procentuální podíl vlastních výkonů a zisku k celkové ceně je 38,04 %. Podíl zisku k ceně se ustálil na hodnotě 14,04 %.

Dle kalkulace se předpokládá, že technický úsek ke zpracování projektů všech čtyř agregátů bude potřebovat 76 hodin. Obchodní úsek by měl stihnout zajistit kooperaci a subdodávky za 60 hodin a montéři by agregáty měli zhotovit za 112 hodin. Dohromady všechny úseky podle předběžné kalkulace budou potřebovat 248 hodin k úspěšné realizaci zakázky.

4.3.1 Vyhodnocení zakázky č. 16040/16

Podle informačního systému Impuls byl na zakázku 16040/16, dle údajů z analytické evidence vnitropodnikového účetnictví, vydán materiál v celkové hodnotě 343 347,77 Kč. Podle výsledovky této zakázky, která se nachází v příloze č. 14, byla skutečná spotřeba materiálu ve výši 327 443,27 Kč. Z toho vyplývá, že materiál v hodnotě 15 904,50 Kč se nespotřeboval a byl vrácen na sklad. Skutečné náklady na dopravu činí 1 879,56 Kč a ostatní služby evidované v účetnictví k této zakázce jsou ve výši 4 260 Kč. Mzdové náklady přímých pracovníků činí 34 314,06 Kč. Aby nedošlo ke zkreslení výsledku hospodaření této zakázky, je nutné přičíst také mzdové náklady režijních pracovníků. Ty jsou v celkové výši 85 785,15 Kč. Tržba za prodej agregátů představuje výnos, ten je ve výši dle kupní smlouvy 595 000 Kč. Přehledné vyhodnocení je zobrazeno v tabulce 4.24.

Tabulka 4.24– Vyhodnocení zakázky č. 16040/16

Celkové vyhodnocení zakázky	Částka	% podíl
Fakturace celkem	595 000,00 Kč	
Materiál celkem	327 443,27 Kč	55,03 %
Služby celkem	6 139,56 Kč	1,03 %
VV celkem	120 099,21 Kč	20,18 %
Zisk	141 317,96 Kč	23,75 %

Zdroj: [10] –vlastní zpracování

Zakázka č. 16040/16 byla pro společnost HYDRAULIKA, s.r.o. úspěšná, společnost dosáhla zisku ve výši 141 317,96 Kč.

Porovnání nákladů dle předběžné kalkulace a nákladů, které se skutečně zobrazily v účetnictví zobrazuje tabulka 4.25.

Tabulka 4.25 – Porovnání skutečných a plánovaných nákladů

Položka	Skutečnost	Plán	Rozdíl
Materiál + služby	333 582,83 Kč	372 394,50 Kč	-38 811,67 Kč
Vlastní výkony	120 099,21 Kč	144 500,00 Kč	-24 400,79 Kč
Z toho TÚ	56 017,85 Kč	45 600,00 Kč	10 417,85 Kč
Z toho OÚ	24 098,69 Kč	34 500,00 Kč	-10 401,31 Kč
Z toho VÚ	38 623,24 Kč	64 400,00 Kč	-25 776,77 Kč
Z toho VV ostatní	1 360,59 Kč	- Kč	1 360,59 Kč
Zisk	141 317,96 Kč	84 444,00 Kč	56 873,96 Kč

Zdroj: [10] –vlastní zpracování

Při porovnávání jednotlivých položek kalkulace zjišťujeme, že společnost původně plánovala větší spotřebu materiálů a služeb, než ve skutečnosti bylo potřeba. Úspora nákladů na materiál a služby činí celkem 38 811,67 Kč. Společnost dále plánovala náklady na vlastní výkony o 24 400,79 Kč vyšší, než ve skutečnosti bylo potřeba. To vedlo také k úspoře nákladů a tím pádem k vyššímu zisku. Ten byl původně plánován dle předběžné kalkulace ve výši 84 444 Kč, ve skutečnosti však byl o 56 873,96 Kč vyšší. K překročení plánovaných nákladů došlo v technickém úseku, který plán překročil o 10 417,85 Kč. Zbylé úseky naopak plán nepřekročily, a tak celkové náklady na vlastní výkony byly nižší než plánované.

Skutečný odpracovaný čas jednotlivých úseků se od plánu také lišil. Jak moc se odlišoval zobrazuje následující tabulka 4.26.

Tabulka 4.26 – Porovnání skutečného a plánovaného počtu hodin

Vlastní výkony	Skutečnost	Plán	Rozdíl
TÚ	78 h	76 h	2 h
OÚ	46 h	60 h	-14 h
VÚ	75 h	112 h	-37 h
Ostatní	3 h	0 h	3 h
Celkem	202 h	248 h	-46 h

Zdroj: [10] –vlastní zpracování

Z tabulky je patrné, že vlastní výkony technického úseku trvaly o 2 hodiny déle, než jak se původně v předběžné kalkulaci počítalo. Není to žádné zásadní překročení, a tudíž skutečnost nebude předmětem bližšího zkoumání, proč tomu tak bylo. Lze předpokládat, že činnost projektantů se vzhledem k náročnosti zakázky zpozdlila. Vlastní výkony obchodního a výrobního úseku naopak trvaly mnohem kratší dobu, než se předpokládalo. Celkově tak došlo k úspoře 46 hodin.

Zjednodušený způsob účtování této zakázky je zobrazen v následující tabulce 4.27.

Tabulka 4.27 – Zjednodušené účtování zakázky č. 16040/16

Číslo	Doklad	Popis	Částka	MD	D
1	FAV	Dílčí FAV	178 500,00 Kč	3111	6011
2	FAP	Nákup materiálu	343 347,77 Kč	111	3211
3	Příjemka	Příjem materiálu na sklad	343 347,77 Kč	1121	111
4	VBÚ	Úhrada faktury	343 347,77 Kč	3211	2215
5	Výdejka	Výdej materiálu na zakázku	343 347,77 Kč	50110	1121
6	FAP	Nákladní doprava	6 139,56 Kč	51810	3211
7	VBÚ	Úhrada faktury	6 139,56 Kč	3211	2215
8	Mzdový list	Mzdové náklady	120 099,21 Kč	521	331
9	Příjemka	Nespotřebovaný materiál	15 904,50 Kč	1121	50110
10	FAV	Prodej výrobku	595 000,00 Kč	3111	6011

Zdroj: [10] –vlastní zpracování

Jak je v praxi u zakázkové výroby obvyklé, ani společnost HYDRAULIKA, s.r.o. v průběhu roku neúčtuje o nedokončené výrobě. O nedokončené výrobě účtuje pouze k rozvahovému dni, tedy na konci roku k 31.12.

Ve společnosti HYDRAULIKA, s.r.o. se pro práci používají celkem tři programy. Jedná se o informační systém Impuls, který slouží především pro účtování, systém CRM sloužící pro evidenci souhrnných dat o jednotlivých zakázkách, popřípadě nabídkách a program Microsoft Excel, ve kterém se zpracovávají kalkulace zakázek. Propojení mezi těmito programy není automatické,

data se musejí přenášet manuálně, což může vést k překlepovým chybám. V dnešní době již existují modernější programy, které by byly schopné nahradit a plně zastoupit používané programy ve společnosti.

Po ukončení zakázky lze z informačního systému Impuls díky dobře zavedené analytické evidenci zobrazit všechny náklady a výnosy, které na danou zakázku naběhly. Tyto náklady a výnosy se exportují do programu Microsoft Excel, kde se následně porovnávají s plánovanými náklady a výnosy dle předběžné kalkulace. Následně lze provést porovnání skutečných a plánovaných nákladů a výnosů a zakázku vyhodnotit.

V případě, že by byla společnost ochotná modernizovat svůj software, odpadla by potřeba přenášet data z jednoho programu do druhého. Jeden moderní program je schopný zvládat vše potřebné, tedy zpracovávat kalkulace, účtovat a následně konkrétní zakázku vyhodnotit.

Společnost HYDRAULIKA, s.r.o. je dobře fungujícím celkem. Vysoké roční obraty již několik po sobě jdoucích let jsou důkazem stabilního podniku. Ochota personálu, kvalitní výrobky s nízkým počtem reklamací jsou výsledkem velkého počtu zakázek a stabilních odběratelů.

5 Závěr

Diplomová práce je zaměřena na specifika zakázkové výroby. Cílem práce bylo jednak teoretické vymezení dané problematiky, ale především praktická aplikace ve vybrané společnosti.

V úvodní teoretické části této práce je objasněna problematika vnitropodnikového účetnictví. Vnitropodnikové účetnictví je součástí propojeného systému účetnictví, proto bylo nutné tuto problematiku teoreticky specifikovat. Jednotlivé subsystémy manažerského účetnictví jsou specifikovány a mezi sebou porovnávány. Součástí manažerského účetnictví je právě účetnictví vnitropodnikové. Dále je definován pojem rozpočetnictví.

Ve druhé teoretické části je vysvětlena problematika nákladů a kalkulací. Jsou zde uvedeny jednotlivé způsoby členění nákladů, popis daného způsobu členění a uplatnění v podnikové praxi. Dále jsou v této části práce zachyceny a vysvětleny základní pojmy týkající se kalkulací, struktura kalkulací a kalkulačních vzorců a jednotlivá členění kalkulací.

Teoretické poznatky jsou aplikovány v praktické části při zpracování konkrétních zakázek ve vybrané obchodní společnosti. Pro účely diplomové práce byla vybraná společnost HYDRAULIKA, s.r.o. působící v Moravskoslezském kraji. Společnost se zabývá především projekcí a výrobou hydraulických agregátů na základě individuálních potřeb zákazníků. Ve své činnosti využívá k účtování informační systém Impuls. Zakázky a nabídky sleduje prostřednictvím systému CRM. Tyto systémy společnosti pomáhají ke sledování a evidování zakázkové činnosti.

Společnost účtuje v jednookruhové účetní soustavě. Aby byla schopná v účetnictví jednotlivé zakázky od sebe odlišovat, používá k tomu analytickou evidenci.

Pro účely diplomové práce byly vybrány a podrobeny analýze tři zakázky společnosti, které byly realizovány v průběhu roku 2016. Jednalo se o zakázky č. 16006/16, 16039/16 a 16040/16.

Analýza vybraných zakázek ukázala, že společnost ke každé zakázce přistupuje individuálním způsobem. Předběžná kalkulace každé zakázky má mírně odlišnou podobu a každý z pracovníků sestavující tyto kalkulace zakázek postupuje mírně odlišným způsobem. Společnost by tak měla sjednotit podobu kalkulací a

stanovit konkrétnější pravidla a postup při sestavování kalkulací. Stejný systém a podoba všech kalkulací by vedla k větší přehlednosti a snadnější práci při vyhodnocování jednotlivých zakázek.

Seznam použité literatury

Odborná literatura

- [1] HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. Praha: GRADA Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [2] KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví – nástroje a metody*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 404 s. 978-80-7478-743-0.
- [3] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelských subjektů I*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2012. 120 s. ISBN 978-80-248-2905-0.
- [4] KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2012. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [5] LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví – teorie a praxe*. Praha: C. H. Beck, 2005. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
- [6] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing, 2012. 280 s. ISBN 978-80-247-4133-8.
- [7] LIBBY, Robert, Patricia A. LIBBY a Daniel G. SHORT. *Financial accounting*. 6th ed. New York: McGraw-Hill/Irwin, c2009. 754 s. ISBN: 978-0-07-352688-1.
- [8] MRUZKOVÁ, Jarmila a Karolina LISZTWANOVÁ. *Teorie nákladů, kalkulace a ceny*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 327 s. ISBN 978-80-248-3164-0.
- [9] POPESKO, Boris a Šárka FIALOVÁ. *Moderní metody řízení nákladů*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2016. 263 s. ISBN 978-80-247-5773-5.

Další zdroje

- [10] Interní materiály vybrané obchodní společnosti
- [11] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
- [12] Zákon č. 563/1991 sb., o účetnictví, v platném znění

Seznam zkratek

b	Parametr nákladové funkce
c	Parametr nákladové funkce
C.O.D.	Clo, obaly, doprava
D	Dal
DHM	Dlouhodobý, hmotný majetek
EU	Evropská unie
FAP	Faktura přijatá
FAV	Faktura vydaná
FN	Fixní náklady
kWh	Kilowatthodiny
MD	Má dáti
OFV	Ostatní finanční výnosy
OPV	Ostatní provozní výnosy
OÚ	Obchodní úsek
Q	Objem výkonů
RD	Rozvahový den
TÚ	Technický úsek
ÚJ	Účetní jednotka
VBÚ	Výpis z běžného účtu
VN	Celkové proporcionální variabilní náklady v Kč
vn	Variabilní náklady na jednotku v Kč
VN _{NAD}	Celkové nadproporcionální variabilní náklady v Kč
VN _{POD}	Celkové podproporcionální variabilní náklady v Kč
VÚ	Výrobní úsek
VV	Vlastní výkony
VZZ	Výkaz zisku a ztráty

Seznam tabulek, schémat a vzorců

Tabulky

Tabulka 2.1	Kategorie účetních jednotek
Tabulka 2.2	Porovnání manažerského a finančního účetnictví
Tabulka 2.3	Činnosti v nákladovém účetnictví
Tabulka 2.4	Obsah vnitropodnikového a manažerského účetnictví
Tabulka 3.1	Směrná účtová osnovy dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. pro náklady
Tabulka 3.2	Kalkulační vzorec kalkulace ABC
Tabulka 4.1	Skladba obratu
Tabulka 4.2	TOP 15 dodavatelů materiálů
Tabulka 4.3	TOP 15 odběratelů
Tabulka 4.4	Kalkulace ceny zakázky 16006/16
Tabulka 4.5	Podíl položek kalkulace k celkové ceně
Tabulka 4.6	Vyhodnocení zakázky č. 16006/16
Tabulka 4.7	Porovnání skutečnosti a plánu
Tabulka 4.8	Porovnání ceny 1 hodiny vlastních výkonů
Tabulka 4.9	Zjednodušené účtování zakázky č. 16006/16
Tabulka 4.10	Vyhodnocení zakázky č. 16039/16
Tabulka 4.11	Porovnání skutečnosti a plánu
Tabulka 4.12	Rozdíl nákladů mezi zakázkou č. 16006/16 a 16039/16
Tabulka 4.13	Nákladové sazby vlastních výkonů
Tabulka 4.14	Zjednodušené účtování zakázky č. 16039/16
Tabulka 4.15	Kalkulace ceny agregátu Hz23
Tabulka 4.16	Podíl položek kalkulace agregátu Hz23 k ceně
Tabulka 4.17	Kalkulace ceny agregátu Hz26
Tabulka 4.18	Podíl položek kalkulace agregátu Hz26 k ceně
Tabulka 4.19	Kalkulace ceny agregátu Hz25
Tabulka 4.20	Podíl položek kalkulace agregátu Hz25 k ceně
Tabulka 4.21	Kalkulace ceny agregátu Hz24
Tabulka 4.22	Podíl položek kalkulace agregátu Hz24 k ceně
Tabulka 4.23	Zjednodušená kalkulace zakázky č. 16040/16
Tabulka 4.24	Vyhodnocení zakázky č. 16040/16
Tabulka 4.25	Porovnání skutečných a plánovaných nákladů
Tabulka 4.26	Porovnání skutečného a plánovaného počtu hodin
Tabulka 4.27	Zjednodušené účtování zakázky č. 16040/16

Schémata

Schéma 2.1	Fáze systému řízení
Schéma 3.1	Účelové členění nákladů
Schéma 3.2	Členění nákladů z hlediska řízení hospodárnosti
Schéma 3.3	Členění nákladů dle způsobu jejich vzniku
Schéma 3.4	Členění nákladů z hlediska jejich vztahu k výkonům, jež jsou předmětem kalkulace
Schéma 3.5	Členění nákladů z hlediska jejich závislosti na změnách objemu výkonů
Schéma 3.6	Členění fixních nákladů
Schéma 3.7	Členění kalkulace podle času sestavení a funkce při řízení
Schéma 3.8	Členění kalkulací pro potřeby hodnocení hospodárnosti
Schéma 3.9	Členění kalkulace dle úplnosti nákladových položek dovedených na kalkulační jednici
Schéma 3.10	Členění kalkulace podle použité kalkulační techniky
Schéma 3.11	Členění kalkulace podle charakteru výrobního procesu
Schéma 4.1	Podíl tržeb na obratu 2014
Schéma 4.2	Podíl tržeb na obratu 2015
Schéma 4.3	Podíl tržeb na obratu 2016

Vzorce


3.1	Proporcionální variabilní náklady
3.2	Podproporcionální variabilní náklady
3.3	Nadproporcionální variabilní náklady

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 21.4.2017


Bc. Radek Chmela

Seznam příloh

Příloha č. 1	Účetní výkazy 2014, 2015 a 2016
Příloha č. 2	Příloha účetní závěrky 2016
Příloha č. 3	Kalkulace 16006/16, 16039/16
Příloha č. 4	Zakázka 16006/16
Příloha č. 5	Faktura vydaná k zakázce 16006/16
Příloha č. 6	Výsledovka zakázky 16006/16
Příloha č. 7	Zakázka 16039/16
Příloha č. 8	Faktura vydaná k zakázce 16039/16
Příloha č. 9	Výsledovka zakázky 16039/16
Příloha č. 10	Kalkulace 16040/16
Příloha č. 11	Zakázka 16040/16
Příloha č. 12	Dílčí faktura vydaná k zakázce 16040/16
Příloha č. 13	Konečná faktura vydaná k zakázce 16040/16
Příloha č. 14	Výsledovka zakázky 16040/16